

TAMBET GRAUBERG

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte:
Euroopa Kohtu seisukohtade mõju
liikmesriigi maksuõigusele



TAMBET GRAUBERG

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte:
Euroopa Kohtu seisukohtade mõju
liikmesriigi maksuõigusele



TARTU ÜLIKOOL
kirjastus

Tartu Ülikooli õigusteaduskond

TÜ õigusteaduskonna nõukogu 16. mai 2018 otsusega on Tambet Graubergi väitekirjale lubatud kaitsmisele filosoofiadoktori (PhD) (õigusteadus) kraadi taotlemiseks TÜ õigusteaduskonna doktorikraadide kaitsmise komisjonis

Juhendaja: Prof. Irene Kull

Kaasjuhendaja: Dots. Lasse Lehis

Oponendid: Prof. Eleonor Kristoffersson, Örebro Ülikool

PhD Kaido Künnapas, Sorainen Advokaadibüroo

Kaitsmine: 13. septembril 2018 kell 11.00 Näituse 20 aud. K-03, Tartu

ISSN 1406-6394

ISBN 978-9949-77-765-5 (trükis)

ISBN 978-9949-77-766-2 (pdf)

Autoriõigus: Tambet Grauberg, 2018

Tartu Ülikooli Kirjastus

www.tyk.ee

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	8
A. Ülevaade uurimisvaldkonna aktuaalsusest ja töö eesmärk	8
B. Uurimisküsimused	13
C. Töö ülesehitus	13
D. Metoodika kirjeldus	15
1. ÕIGUSE KURITARVITAMISE KEELAMISE PÕHIMÕTTE OLEMUS, RAKENDAMINE JA FUNKTSIOON EUROOPA LIIDU MAKSUÕIGUSES	17
1.1. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte olemus	17
1.1.1. Tehingu sisu ja juriidilise vormi tähendus lepinguvabaduse kasutamise kvalifitseerimisel õiguse kuritarvitamiseks	17
1.1.2. Õiguse kuritarvitamise tunnused ja juhtumite liigitus	22
1.1.3. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kujunemine ja rakendamine Euroopa Kohtu praktikas	26
1.1.3.1. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte lähtealused	26
1.1.3.2. Tänapäevase õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte väljakujunemine	30
1.2. Õiguse kuritarvitamise testi elemendid.....	35
1.2.1. Objektiivsed elemendid.....	35
1.2.2. Subjektiivsed elemendid	38
1.3. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte funktsioon maksuõiguses.....	42
1.3.1. Euroopa Liidu õiguse üldpõhimõte.....	42
1.3.2. Maksude maksmisest õigusvastaselt kõrvalehoidmise tõkestamine	46
1.4. Vahekokkuvõte	49
2. EUROOPA LIIDU LIIKMESRIIKIDE MAKSUSÜSTEEMIDE ÜHTLUSTUMINE EUROOPA KOHTU LAHENDITE TAGAJÄRJEL.....	52
2.1. Otseste maksude vältimise tõkestamine liikmesriigi maksuõiguses... ..	52
2.1.1. Lähtekoht otseste maksude vältimise tõkestamiseks	52
2.1.2. Maksukohustuslase eesmärgid ja tehingu ärilised põhjendused	55
2.1.3. Otseste maksude vältimise tõkestamise erisused võrreldes käibemaksuasjadega.....	57
2.2. Maksude vältimise tõkestamine siseriiklikus õiguses.....	60
2.2.1. Maksude vältimise tõkestamise reeglite iseloomulikud tunnused.....	60
2.2.2. Maksude vältimise tõkestamise üldreegel õiguse kuritarvitamise tõkestamise vahendina	63
2.3. Euroopa Kohtu seisukohad liikmesriigi maksuõiguse ja -menetluse suunajana	67

2.3.1. Liikmesriigi pädevus maksude vältimise tõkestamisel	67
2.3.2. Euroopa Kohtu seisukohtade lõimumine liikmesriigi õigusesse	69
2.4. Euroopa Liidu õigusega tagatud vabadused	72
2.4.1. Maksumaksja liikumisvabaduste kaitse	72
2.4.2. Maksude vältimist tõkestavate sätete proportsionaalsus	75
2.4.3. Maksumaksja tehingute sisulised aspektid.....	78
2.4.3.1. Füüsiline kohalolek teises liikmesriigis ja reaalne majandustegevus	78
2.4.3.2. Tehingu vähene majanduslik tähtsus võrreldes saadava maksueelisega	82
2.5. Vahekokkuvõte	85
3. ÕIGUSE KURITARVITAMISE KEELU PÕHIMÕTTE KOHALDAMINE EESTI MAKSUÕIGUSES.....	88
3.1. Lähtealus maksude vältimise tõkestamisele Eestis.....	88
3.1.1. Majandusliku tõlgendamise meetod.....	88
3.1.2. Tehingu juriidilise vormi tähendus majanduslikul tõlgendamisel.....	91
3.2. Tehingu ümberkvalifitseerimise alus Eesti maksuõiguses	94
3.2.1. Maksude vältimise tõkestamise üldreegel.....	94
3.2.2. MKS § 84 rakendamise ulatus maksude vältimise tõkestamiseks.....	99
3.3. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest tulenevad kriteeriumid maksude vältimise tõkestamiseks	102
3.3.1. Tehingu majandusliku sisu tunnused	102
3.3.2. Näilised tehingutingimused kuritarvitamise tunnusena	106
3.3.3. Põhjendamatute maksueelise õiguse kuritarvitamise tunnusena ..	108
3.4. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine maksukuriteo koosseisutunnuste väljaselgitamiseks	113
3.5. Vahekokkuvõte	116
4. TEHINGU KUJUNDUSVÕIMALUSED MAKSUOBJEKTI VÄLTIMISEL	119
4.1. Maksukohustuse lubatud vähendamine	119
4.2. Maksumaksja õigustatud ootused maksude planeerimisel	121
4.2.1. Lepinguvabaduse tunnustamine	121
4.2.2. Õiguskindluse tagamine.....	126
4.3. Maksukohustuslase vabadus valida tehingu liiki.....	130
4.3.1. Maksustamise aspektidest lähtuv tehingu liigi valimine.....	130
4.3.2. Tehingu kujundamisõiguse kuritarvitamine.....	134
4.4. Maksumaksja tahe maksude vältimise subjektiivse elemendina	139
4.4.1. Maksumaksja eesmärk maksukohustuse vähendamiseks	139
4.4.2. Maksude vältimise eesmärki sisustavad tunnused	143
4.4.2.1. Ärilised põhjendused seotud isikute vaheliste tehingute hindamisel.....	143

4.4.2.2. Mõistlikud ärilised põhjendused tehingu hindamise kriteeriumina	147
4.4.2.3. Eluline usutavus tehingute kogumi hindamise kriteeriumina	149
4.5. Tõendamiskoormuse jaotus	153
4.5.1. Tõendatavad asjaolud õiguse kuritarvitamise tuvastamisel	153
4.5.2. Tehingu ärilise eesmärgi tõendamise kohustus	156
4.6. Vahekokkuvõte	161
5. RAHVUSVAHELISED ASPEKTID MAKSUDE VÄLTIMISE TÕKESTAMISEKS	163
5.1. Maksude vältimise tõkestamise direktiivist tulenevad erireeglid agressiivse maksude planeerimise tõkestamiseks	164
5.1.1. Tulu omistamise erireegel	164
5.1.2. Intresside maksustamise erireegel	167
5.1.3. Tulumaks varjatud kasumieraldistelt	170
5.1.4. Lahkumismaks	173
5.2. Maksude vältimise tõkestamise reeglid äriühingute tulumaksuga maksustamise direktiivides	176
5.2.1. Direktiiviga tagatud õiguse kuritarvitamise tõkestamise alused	176
5.2.2. Maksude vältimist tõkestavate sätete sisustamine liikmesriigi õiguses	178
5.2.3. Tehingute majanduslik põhjendatus	182
5.2.4. Direktiivist lähtuvate õiguste kuritarvitamise käsitlemine Eesti kohtupraktikas ettevõtte ülemineku näitel	184
5.3. Maksulepingute kuritarvitamise tõkestamine	189
5.4. Vahekokkuvõte	193
KOKKUVÕTE	196
SUMMARY	206
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	256
LÜHENDITE LOETELU	271
ELULOOKIRJELDUS	272
CURRICULUM VITAE	273

SISSEJUHATUS

A. Ülevaade uurimisvaldkonna aktuaalsusest ja töö eesmärk

Põhiseadusega on tagatud ettevõtjate õigus vabalt kujundada õigussuhteid ja teostada endale sobivas vormis majandustegevust (PS § 31).¹ Ettevõtlusvabadus on õiguslikuks vabaduseks, millele korrespondeerib riigi kohustus mitte teha põhjendamatuid takistusi ettevõtluseks. Vabaduse realiseerimine eeldab mh riigipoolset toetamiskohustust, mis tähendab õiglase ja läbinähtava maksustamise korra elluviimist.² Maksuseadustega loodud õiguslik keskkond annab ka vajaliku sisendi maksumaksjatele oma tegevuse planeerimiseks võimalikult väikeste maksukuludega, arvestades seejuures enda majanduslikke eesmärke. Maksumaksja poolt loodud õigussuhted, mida eelduslikult peetakse vajalikuks teatud majandusliku tulemuse saavutamiseks, on maksumaksja kujundada. Õigussuhete tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamine võib kaasa tuua olukorrad, kus maksustatava tehingu majanduslik sisu omandab tavapärasest erineva juriidilise vormi abil teistsuguse maksuõigusliku kvalifikatsiooni, mis võimaldab makse vältida. Seega võib maksukohustus olla võlaõiguslikes suhetes kehtivast privaatautonomiast tuletatud lepinguvabaduse põhimõttest mõjutatud selliselt, et maksumaksja maksukohustusi on võimalik tehinguga vältida või oluliselt vähendada.

Mandri-Euroopa õiguskordade üheks tunnustatud põhimõtteks on hea usu põhimõte, millest on iseseisva põhimõttena välja kujunenud õiguse kuritarvitamise keeld, mille sisuks on õiguse teostamise takistamine, kui selle eesmärgiks on kahju tekitamine. Isiku subjektiivsete õiguste piiramine on võimalik eelkõige olukorras, kus teostatakse ebaõigel viisil omandatud õiguseid.³ Vastuolu heas usus käitumise kohustusega tuvastatakse otsustusprotsessis, mis võimaldab asjaolude hindajal arvestada iga teostatava õiguse ühiskondlikku funktsiooni ning asjast puudutatud isikute huve. Tegemist on seega käitumisstandarditega, mida hea usus käituvalt isikult saaks objektiivselt loota.⁴ Hea usu põhimõte kohustab ühelt poolt õigussuhetes osalejaid käituma teise poole huve arvestavalt ning teisalt tõkestab õiguste kuritarvitamise, s.o formaalselt kehtiva õiguspositsiooni

¹ Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992 – RT 1992, 26, 349; 15.05.2015, 1.

² Ü. Madise. PS § 48 kommentaar, komm 5., 7. – E.-J. Truuväli jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 2. täiend. vlj. Tallinn: Juura 2008.

³ Oluliste õigushüvede kaitseks on ühiskonnas sätestatud piirid, millistes võib konkreetsetel asjaoludel oma õigusi teostada, sest subjektiivsete õiguste teostamine ei saa olla tagatud igasugustel asjaoludel. Vt hea usu põhimõttest tuleneva õiguste kuritarvitamise doktriini kohta lähemalt – I. Kull. Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Doktoritöö. Juhendaja P. Varul. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2002, lk 168–169.

⁴ P. Varul jt. Tsiviilõiguse üldosa. Tallinn: Juura 2012, lk 74.

kasutamise selle kaitsmisest keeldumise kaudu.⁵ Heas usus tegutsemine laieneb ka maksumaksjale suhtes riigiga, mil maksukohustuse tuvastamisele on isikul kohustus kaasa aidata ja kaasneb vastutus riigile maksustatavate toimingute kohta ebaõigete andmete esitamisel.⁶ Maksuõigus eeldab samuti hinnangu andmist maksukohustuslase õiguslike toimingute tegelike eesmärkide kohta, millest järeldada vaadeldava tegevuse kooskõla õigust andva normi mõtte ja eesmärgiga.

Doktoritöö uurimisobjektiks on tehingud, mis tehakse maksueelise saamise eesmärgil olukorras, kus maksueelise saamiseks sisulist õigustust ei ole. Tehingud on antud olukorras tsiviilõiguslikult korrektsed ja ei teki ka küsimust nende kehtivusest. Kui maksumaksja sooritus järgib soodustuse saamiseks ainult maksustamise aspekte ja maksunormi sõnastust, siis tekib küsimus, kas tuleb arvestada kõiki maksukohustuse vähendamisele suunatud tehinguid. Sellised tehingud võivad kujutada endast maksumaksja õiguse kuritarvitamist juhul, kui saavutatud maksueelis on põhjuslikus seoses näilise tehingu tingimustega. Käsitletavat olukorrad hõlmavad juhtumeid, kus isik tegutseb vastuolus seadusandja poolt õigusnormiga silmas peetud mõttega, et oma maksukoormust vähendada.

Dissertatsiooni keskseks küsimuseks on liikmesriigi võimalused tõkestada õiguse kuritarvitamist üldise põhimõtte abil, et leida tasakaal üksikisiku eneseteostamise vabaduse tunnustamise ja ühetaolise maksustamise vahel, s.o maksukohustuse vältimise tõkestamiseks. Maksukohustuslane on õigustatud saama teatud maksusoodustusi ja võib seejuures tegevuse planeerimisel maksustamise eeliseid ära kasutada. See on lubatud käitumine, mida riigi poolt aktsepteeritakse. Õiguskindluse põhimõtte kohaselt peavad õigusnormid olema õiguse subjektidele ettenähtavad, et maksumaksjal oleks võimalik teha maksustamise aspektist vaadatuna enda jaoks parim valik. Probleemid on seotud sellega, kuidas eristada lubatud maksude planeerimisest maksude vältimist, kui isik on teadliku tegevuse tulemusena loonud endale tingimused maksukohustuse vähendamiseks. Vaidlusi on kohtupraktikas põhjustanud küsimus, kas maksuhalduril on õigus kvalifitseerida tsiviilõiguslikult korrektsed tehingud ümber ja maksustada õiguslikud toimingud selle arvatava tegeliku sisu järgi. Maksustatava isiku jaoks, kes on lootnud soodsamat maksurežiimi, võib maksukohustus olla seetõttu üllatav ja näida maksuhalduri omavolina. Maksukohustuslase õigustatud ootusele korreleeruvad aga teised maksuõiguses olulised, kuid maksukohustuse ulatust mõjutavad põhimõtted – maksevõimelisuse põhimõte, ühetaoline ja võrdne maksustamine.

Organisatsioonilise ja majandustegevuse tehingulise struktuuri teadlik kujundamine annab maksustamisel teatud eelised, seetõttu on õiguse kuritarvitamise keelu puhul keskseteks küsimusteks, kas ja kuidas on tagatud nii maksumaksja kui ka riigi finantshuvide järgmine. Panuse liikmesriikide maksude vältimise alase praktika väljakujunemisse ja seadusloome kujundamisse on andnud

⁵ I. Kull. TsÜS § 138 kommentaar, komm 3.4.2., 3.7.1. – P. Varul jt (koost). Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010.

⁶ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 54.

Euroopa Kohus, mille kohtuotsuseid võib lugeda tänapäevase õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte rajajaks.⁷ Nimetatud põhimõtte laialdasemaks kasutusele võtmiseks on teinud pingutusi ka teised EL institutsioonid, eelkõige Euroopa Komisjoni poolt 28.01.2016 Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli alusel 115 tehtud ettepanek EL Nõukogule maksustamise vältimise vastase direktiivi kehtestamiseks.⁸ See on vastuseks Euroopa Ülemkogu poolt 18.12.2014 tehtud järeldustele, millega rõhutati „pakilist vajadust suurendada maailmas ja liidus jõupingutusi võitluses maksustamise vältimisega ja agressiivse maksuplaneerimisega” ning peeti oluliseks kehtestada EL ühtsed maksude vältimise tõkestamise reeglid.⁹ Direktiiviga julgustatakse liikmesriike järgima ühesugust üldist lähenemisviisi maksude vältimisele, mis aitaks liidus vähendada konkurentsimoonutusi.

EL Nõukogu on 12.09.2016 võtnud vastu direktiivi 2016/11164, millega nähakse ette siseturu toimimist mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad.¹⁰ Maksude vältimise tõkestamise direktiivi konkreetsemaks eesmärgiks on seatud maksustamise vältimise vastaste eeskirjade ühtlustamine, millega anti vastus Euroopa Parlamendi, mitmete liikmesriikide, ettevõtjate ja kodanikuühiskonna ning teatavate rahvusvaheliste partnerite nõudele tagada EL-s ühtsem ja ka rangem maksupoliitika. Üheks eesmärgiks on olnud liidu ühtse õiguse kuritarvitamise vastase üldreegli kehtestamine, mis võimaldaks tuvastada maksude vältimist spetsiaalsete maksustamise vältimist tõkestavate eeskirjade puudumisel.¹¹ Direktiiv sätestab ühtsed alused maksubaasi miinimumkaitseks, võttes seejuures arvesse Euroopa Kohtu kujundatud seisukohti maksude vältimise tõkestamiseks.

⁷ A. Saydé. Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market. Oxford: Hart Publishing 2014, pp 45, 48.

⁸ Euroopa Komisjoni 28.01.2016 ettepanek Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi kehtestamiseks, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad. Brüssel, COM(2016) 26 lõplik, 2016/0011(CNS).

⁹ Euroopa Ülemkogu 18.12.2014 järeldused EUCO 237/14, CO EUR 16, CONCL 6. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-237-2014-INIT/en/pdf> (11.06.2016).

¹⁰ EL Nõukogu direktiiv nr 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. 19.07.2016 – ELT L 193/59, lk 1–14.

¹¹ Eesti toetab Euroopa Komisjoni pakutud tegevusplaani maksudest kõrvalehoidmisega võitlemiseks. Vabariigi Valitsus on heaks kiitnud Euroopa Komisjoni 28.01.2016 avaldatud seisukohad maksustamise vältimise vastase paketi (Anti-Tax Avoidance Package, ATAP) kohta, mille eesmärk on võidelda ettevõtte tulumaksu agressiivse maksuplaneerimisega ja aidata kaasa Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) sama eesmärgiga maksubaasi õonestamise ja kasumi nihutamise vastase projekti (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) tulemuste ühetaolisele rakendamisele ELis. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/sester-eesti-toetab-voitlust-maksudest-korvalehoidmisega/?highlight=maksudest,korvalehoidmine> (11.06.2016).

Doktoritöö temaatika on piiritletud riigi maksude vältimise tõkestamise üldreegli kasutamise ja õiguse kuritarvitamise juhtudel. Üldreegli kooskõla õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttega tuleb hinnata seoses ATAD-i poolt liikmesriikidele seatud eesmärkidega ja Euroopa Kohtu seisukohtadega.

Eesti maksuseadustes ei ole õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet sõnasetatud, mistõttu on põhimõtte kohaldamisala ja sisu ning maksude vältimise tõkestamise alused selgete piirideta ning vajavad täpsustamist. Eriti kehtib see maksumaksja tehingute ümberkvalifitseerimise eelduste osas, mis vajab õigus-teaduslikku käsitlemist. Teemat võib Eesti kontekstis aktuaalseks pidada seetõttu, et maksuõiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamise kohta maksuõiguse valdkonnas ei ole Eestis ilmunud doktoriväitekirja tasemel uurimust. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest on kirjutatud teadustöid ja teemat on käsitletud lähemalt maksuõiguslikus väliskirjanduses.¹² Euroopa Kohtu seisukohtade selgitamisel on õigusteadlaste seisukohad aidanud edasi viia õigusteaduslikku diskussiooni nimetatud põhimõtte paremaks rakendamiseks. Seetõttu on autori eesmärk anda omapoolne panus nimetatud põhimõtte uurimisse ühes selle olulises funktsioonis, milleks on maksuõigusliku kuritarvituse keelamine. Käesolev doktoritöö käsitleb antud põhimõtte kohaldamist Eesti õiguse kontekstis, võttes enda seisukohtade aluseks Euroopa Kohtu praktika. Antud põhimõtte kohaldamise kohta on Euroopa Kohtu poolt loodud jälgitav süsteem, mille rakendamine Eesti kohtupraktikas vajab väljaselgitamist.

Doktoritöö eesmärkidena võib nimetada kolme keskset lahendatavat küsimust.

Esimeseks eesmärgiks on õiguse kuritarvitamisena käsitletava tehingu defineerimine, et piiritleda maksumaksja poolt lubatud ja lubamatu käitumisena käsitletavat olukorrad. Õiguse kuritarvitamise väljaselgitamiseks omavad tähtsust juhtumid, kus maksumaksja on maksustamise aspekte arvestades otsustanud sellise tehingu kasuks, mis annab maksueelise. Valikuvõimaluste piirangud takistavad aga oluliselt maksukohustuslase õigust vabale eneseteostusele, mistõttu tuleb määratleda kaalumisele tulevad tehingu aspektid tegeliku maksukohustuse tuvastamiseks nii käibemaksu- kui ka tulumaksuvaidlustes. Tuginedes Euroopa Kohtu lahenditele vajab väljaselgitamist, kuidas kasutab EL õigus maksude optimeerimise, maksude vältimise ja maksukuritegude käsitlemisel õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtet ning kuidas nimetatud põhimõtte mõjutab kohtupoolse hinnangu tulemusena maksukohustuse ulatust.

Töö teiseks eesmärgiks on pakkuda õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte rakendamise kohaldamise süstematiseeritud käsitlust, mis võimaldaks subjektide võrdset kohtlemist. Selleks tuleb hinnata, kas antud põhimõttest tulenevate

¹² Näiteks Luc De Broe dissertatsioon "International Tax Planning and Prevention under domestic Tax Law, Tax Treaties and EC-law: a study of the use of Conduit and Base Companies (2008)". Teaduslikest uurimustest võib esile tuua prof dr Dennis Weber „Tax avoidance and the EC Treaty freedoms (2005)“ ning dr Rita de la Feria, dr Pasquale Pistone, dr Michael Langi poolt koostatud käsitlused ja ühise iseseisva väljaandena avaldatud „Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? (2011).“

tehingut iseloomustavate asjaolude käsitlemise viis võimaldab kõigi juhtumite ühetaolist kohtlemist ning teiseks, kas põhimõtte abil on tagatud riigi ja maksu- maksja õigustatud huve arvestav tulemus. Doktoritöös on tähelepanu pööratud peamiselt Euroopa Kohtu praktikale, mis on negatiivse integratsioonina muut- nud liikmesriikide seadusandlust ja kohtupraktikat maksude vältimise ohjelda- misel. Doktoritöös esitatakse ka konkreetset juhised õiguse kuritarvitamise põhimõtte rakendamiseks maksuvaidluste kohtulikus menetluses ning maksu- haldurite igapäevases tegevuses. See tähendab tehingu maksuõigusliku tõlgen- damise ning maksukohustuslase tegevuses maksustatava teokoosseisu tuvasta- mise juhiste väljatöötamist, tehingut iseloomustavate tunnuste ning liikmesriigi maksuhalduri ja kohtu poolt hinnatavate kriteeriumite sõnastamist ning ette- panekute tegemist maksuseaduste täiendamiseks.

Töö kolmandaks eesmärgiks on välja selgitada maksumaksja tehingu õigus-liku kujundamise tunnustamise võimalused olukorras, kus tehingu või toimingu juriidilise vormi valik oli ajendatud maksukohustuse vähendamisest. Küsimus on maksumaksja vabaduses planeerida enda maksukohustuse tekkimist õigustatud ootuses, et riik aktsepteerib eraõiguslikke suhteid. Õiguskindlus maksustata- vates suhetes ei ole õigusriigi tunnuseks väheoluline aspekt, sest üksikisikul peab olema võimalik avaliku võimu organi käitumist teatava tõenäosusega ette näha, et seeläbi oma majandustegevust reguleerida lubatud väikseima maksu- kuluga.

Antud teema süvendatud käsitlus peab aitama lahendada probleeme, mis kerkivad esile maksukohustuslase pahauskse käitumise määratlemisel ja oleks koormava maksustamise kohaldamise aluseks. Teoreetiliste seisukohtade välja- töötamine õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte rakendamiseks Eesti maksuõiguses on oluliseks täienduseks nimetatud põhimõtte teaduslikule käsit- lusele. Kohtupraktikas esile kerkinud probleemide käsitlus on vajalik selleks, et pakkuda lahendusi maksude vältimise äratundmiseks ja selliste juhtude ühetao- liseks käsitlemiseks ning õiguse kuritarvitamise tagajärgede neutraliseerimiseks.

Nimetatud eesmärgid on aluseks töös püstitatud hüpoteesidele. Töö autor on püstitanud järgmised hüpoteesid:

Autor esitab esimese hüpoteesina kontrollimiseks väite, mille järgi muudab Euroopa Kohtu poolt välja töötatud õiguse kuritarvitamise keelamise põhi- mõttele toetuv käsitlus maksumaksja kujundatud õigussuhetest maksukohustuse ulatust juhul, kui tehingu juriidiline vorm ei vasta majanduslikule sisule. Maksu- haldur võib maksumenetluse käigus anda poolte vahel tehtud tehingutele teist- suguse, majanduslikule sisule vastava hinnangu ning määrata tasumisele kuuluva maksumussumma, lähtudes tehingu majanduslikest tagajärgedest, kuid selline sekku- mise võimalus isikute omavahelistesse tehingutesse on piiratud. Maksuhalduril tuleb maksunormist lähtuvate koosseisuliste asjaolude väljaselgitamiseks tuvas- tada maksustamise seisukohast olulised sündmused, arvestades asjaosaliste valitud tehingute juriidilist vormi.

Euroopa Kohtu seisukohtadest mõjutatud liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise reeglite kohaldamise piiritlemise küsimuse lahendamiseks on autor püstitanud teise hüpoteesina väite, mille järgi on maksumaksja valikuvabadus

tehingu juriidilise kujundamise valikul piiratud juhul, kui ülekaalus on maksumise aspektid. Maksumaksja valik võib maksude planeerimisel langeda soodsamalt maksustatava tehingu kasuks. Kuritarvitamise tuvastamiseks tuleb kindlaks teha maksumaksja tehinguga tegelikult silmas peetud eesmärgid, mistõttu vajab välja selgitamist, millistest asjaoludest lähtudes õiguse kuritarvitamise olukord tuvastatakse, et maksude vältimise tõkestamise reeglit kohaldada. Seejuures tuleb kaaluda põhivabaduste kaitse vajadust maksumaksja vabaduste piiramise juhtudel, et tagada õiguskindlus majanduskäibes osalevate isikute suhtes.

B. Uurimisküsimused

Doktoritöö uurimisküsimused tulenevad eelpoolnimetatud töö eesmärkidest ja püstitatud hüpoteesidest. Doktoritöö uurimisküsimused on vastavalt töö peatükkidele järgmised:

1. Kas EL-s on välja kujunenud ühtne põhimõte maksumaksja pahauskse käitumise käsitlemiseks, mis on ajendatud maksude vältimise kavatsusest? Millist tähendust omab tehingu juriidiline vorm maksustatava tehingu hindamisel?
2. Kas õiguse kuritarvitamise keelamine on põhimõttena kohaldatav otseste maksude vältimise korral? Kas ühtlustamata maksuõiguses on asjaolude käsitlel metoodilisi iseärasusi võrreldes EL harmoneeritud maksuõigusega? Millistele nõuetele peavad maksude vältimise vastased reeglid vastama?
3. Milliste meetoditega tehakse Eestis kindlaks maksude vältimise olukord? Kuidas hinnatakse tehinguid õiguse kuritarvitamise kahtluse korral? Kas Eesti kohtupraktika järgib Euroopa Kohtu poolt maksude vältimise tõkestamisele seatud nõudeid?
4. Kas maksumaksja võib tehingu juriidilise vormi kujundamisega otsustada oma maksukohustuse ulatuse üle? Millisel määral on maksumaksja tegevuse seaduslikkus determineeritud majandusliku tulemuse saavutamisel aktsepteeritavate tehingutega?
5. Kas EL Nõukogu maksude vältimise tõkestamise direktiiv ja otseseid makse puudutav EL seadusandlus muudab Euroopa Kohtu poolt kujundatud maksude vältimise tõkestamise praktikat? Kas Eesti maksuseadused vajavad täiendamist uute maksude vältimise tõkestamist sätestavate erireeglitega?

C. Töö ülesehitus

Töö võib tinglikult jagada kaheks: esmalt käsitletakse õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte olemust, funktsioone ja liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise piire Euroopa õiguse kontekstis (1.–2. ptk) ning teises pooles on peamine tähelepanu Eestile omastel maksude vältimise tõkestamise probleemidel ja Euroopa õiguse mõjul Eesti maksuõigusele (3.–5. ptk). Nimetatud

jaotusest tulenevalt on kesksel kohal EL õigus, mis on leidnud kajastamist Euroopa Kohtu lahendites liikmesriikide õiguse käsitlemisel.

Eelloetletud uurimisküsimused on aluseks töö struktuurile. Töö koosneb viiest peatükist.

Esimeses peatükis käsitletakse õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte olemust, kujunemist ja funktsiooni maksuõiguses. Analüüs on vajalik, et selgitada välja need asjaolud, mis põhjendavad makskohustuslase käitumist kuritarvituslikuna või pettusena. Euroopa Kohtu praktikale tuginedes on selles peatükis tähelepanu keskendunud nendele tehingu tunnustele, mis on aluseks teise maksuõiguslik hinnangu andmiseks. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kujunemise uurimine võimaldab välja selgitada, milliste probleemide lahendamise vajadus tõi kaasa sellise põhimõtte tekkimise, et teha kindlaks, milliste huvide kaitsele on see suunatud. Eeltoodust selgub põhimõtte funktsioon maksuõiguses, millega määratletakse koormava maksustatava tagajärje kaasatoomiseks vajalikud tingimused, et töö järgnevates peatükkides oleks võimalik teha järeldusi põhimõtte kohaldamise eelduste olemasolu kohta.

Teises peatükis keskendutakse õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte sisulistele erisustele otseste maksude puhul, analüüsides seda, kas ja millisel määral on kaudseid makse käsitletavates kohtuasjades välja kujunenud põhimõtte tulumaksuvaidlustes kohaldatav. Tähelepanu on kaasustel, kus küsimus on riigisisese õiguse vältimises, kasutades Euroopa Liidu toimimise lepingus sätestatud vabadusi. Uurimus aitab välja selgitada, millised vastuolud on siseriiklikul õigusel Euroopa õigusega tekkinud, mis on oluline mõistmaks, kuidas ja millises ulatuses on maksuhalduril võimalik sekkuda maksumaksja poolt eraõiguslikult kujundatud suhetesse. Liikmesriigis kasutatav üldine maksude vältimise tõkestamise reegel peegeldab õiguse kuritarvitamise põhimõtte kasutamist siseriiklikus õiguses. Euroopa Kohtu seisukohad omavad seega olulist rolli õiguse kuritarvitamise tõkestamiseks ette nähtud sätete kujunemisele ja rakendamisele, mistõttu käsitletakse liikmesriigi seaduses või kohtupraktikas välja töötatud maksude vältimise tõkestamise reegleid ja neile esitatavaid nõudeid.

Kahe esimese peatüki eesmärgiks on tuua selgust küsimuses, millised on aktsepteeritavad meetodid õiguse kuritarvitamise juhtudel maksustatava olukorra tuvastamiseks ja uue, s.o tegelikku majanduslikku sisu arvestava maksuõigusliku hinnangu andmiseks.

Kolmandas peatükis analüüsitakse Eestis kasutatava maksude vältimise tõkestamise üldreegli tunnuseid ja selle vastavust Euroopa Kohtu seisukohtadele. Uuritakse Eesti kohtute praktikat õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamisel nii riigisisese küsimuse lahendamisel kui ka juhtudel, mil kaasuses on n-ö piiriülene element. Peatükis uuritakse lähemalt seda, kas õiguse kuritarvitamise põhimõtte abil on võimalik eristada piirjuhtumeid, kui tegemist võib olla maksukuriteoga või lubatud maksude planeerimisega. Läbivalt käsitletakse küsimust, millised on eelnimetatud mõistete seosed õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttega, mis võib mõjutada tehingule antavat maksuõiguslikku hinnangut.

Neljanda peatüki keskseks teemaks on maksukohustuslase õigustatud huvid, s.o eelkõige õigustatud ootus, et riigivõimu sekkumine tugineks seaduslikkuse põhimõttele ja arvestaks valitud õigussuhete kujundust. Küsimus on maksukohustuslase tehingu õiguslike kujundusvõimaluste valikuvabaduse piiritlemises, s.o ühelt poolt peamiselt ühetaolise maksustamise ja teiselt poolt õiguskindluse tagamise aspektidest. Võrreldavate huvide kaalumine peaks tooma selgust põhimõtte kohaldatavuse ulatusest, et eristada maksukohustuslase pahauskset käitumist heausksest.

Viies peatükk keskendub EL Nõukogu direktiivide kohaldamisele liikmesriigi õiguses. Liikmesriigil tuleb direktiivis sätestatud maksude vältimise tõkestamise reeglid üle võtta, millest tingituna on tekkinud probleemid sellest, kuidas need ühilduvad siseriikliku õigusega. Maksude vältimise tõkestamise reeglite sisustamine on lahendamist vajav ülesanne, et vältida vastuolu EL õigusega.

D. Metoodika kirjeldus

Doktoritöös on kasutatud dogmaatilist ja süstemaatilist meetodit. Dogmaatiline meetod võimaldab keskenduda õiguse kuritarvitamise keelu sisustamisele läbi seoste teiste maksuõiguse instituutide ja põhimõtete koos kriitilise analüüsiga. Maksuhalduri poolt maksude vältimise tõkestamise reeglite rakendamine on tõstnud päevakorda küsimuse õiguse kuritarvitamise keelu vastavusest õigusele ja seaduslikkuse põhimõttega, millega seoses on viidatud vajadusele maksuseaduste täiendamiseks, et tagada stabiilsus maksuõigussuhetes. Maksu maksja huvides on maksukohustuse prognoositavus, mistõttu omab tähtsust, kuidas on õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte mõjutatud teistest sama kaaluga õiguse põhimõtetest ja maksuõiguslikest instituutidest. Selliselt on võimalik leida käsitletava põhimõtte rakendamise kitsaskohad, et pakkuda välja lahendusi nende ületamiseks.

Lisaks eeltoodule on käsitletud õiguse kuritarvitamise keelu kui iseseisva põhimõtte kujunemist ja arengut (nn dogmaatiline kujunemislugu). Tõusetunud probleemide lahendamisele on aidanud kaasa Euroopa Kohtu otsused, mis on toonud selgust, kuidas maksuõigussuhetes piiritleda õiguspärast tegevust lubamatust maksukohustuse vähendamisest. Dogmaatilise meetodi kasutamine on autori hinnangul vajalik, et leida õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte seoseid teiste põhimõtetega (eeskätt õiguskindlus, ühetaoline ja võrdne maksustamine), sest iseäranis piiritlemisprobleeme ei ole võimalik mõista ainult kehtivate normide teksti süüvides. Õiguslik käsitlus on olnud muutuses, mil küsimus on olnud maksukohustuslase vormiliselt korrektse tehingu tunnustamisest. Kohtupraktikas on oluline jälgida, kuidas ja milliste probleemide kaudu on ühe või teise lahenduseni aja jooksul jõutud. Seega kasutatakse töös ka süsteemset meetodit, millega käsitletakse üles kerkinud probleeme komplekselt ja omavahel seostatult.

Töös ei ole tehtud ühest valikut mõne välisriigi õiguse võrdlemiseks Eestiga, sest tähelepanu on Euroopa Kohtu seisukohtadel. Teiste liikmesriikide õigust

käsitletakse EL õiguse negatiivse integratsiooni aspektist. Euroopa Kohtu lahendid on olnud aluseks erinevate riikide seadusandluse ja kohtupraktika muutmiseks, mõjutades selliselt muutma siseriiklikke maksude vältimise tõkestamise reegleid. Erinevate liikmesriikide õigust on töös käsitletud kohtusse jõudnud probleemide kaudu. Liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise reeglid võivad olla rakendatavad nii seadusest tuleneva normi (nt Saksamaa, Prantsusmaa) kui ka kohtupraktikast (nt Holland, Ühendkuningriik) tuleneva põhimõtte kaudu. Eesti õiguse jaoks annab selline Euroopa Kohtu praktika analüüs võimaluse leida puudused maksude vältimise reeglite kohaldamisel, et järelduste varal tagada EL õigusega kooskõlas oleva õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte rakendamine.

1. ÕIGUSE KURITARVITAMISE KEELAMISE PÕHIMÕTTE OLEMUS, RAKENDAMINE JA FUNKTSIOON EUROOPA LIIDU MAKSUÕIGUSES

Maksude vältimise tõkestamine on liikmesriikide poolt erinevalt reguleeritud sõltuvalt maksustamise valdkonnast ja kontekstist, mille tõttu on Euroopa Liidus olnud ka erinevaid käsitusi õiguse kuritarvitamisest. Ettekujutus õiguse kuritarvitamise keelamisest liidu õiguses on kujunenud paratamatult riikide normide ja kohtupraktika tulemusena ning on mõjutatud sellest, kuidas on liikmesriigi kohus Euroopa Kohtule esitanud küsimusi püstitanud. Euroopa Kohtu praktika tulemusena on välja kujunenud ühtsed seisukohad juhtudeks, kui maksumaksja soovib ebatavalisi toiminguid kasutades normi kohaldamist, mis on vastuolus seadusandja mõttega. Euroopa Kohtu lahendus lubab liikmesriigi kohtul keelduda maksuõiguslikult soodsamate tagajärgede kohaldamisest. Kohtupraktikale tuginedes tuleb saada vastus küsimusele, millised on õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte tunnused ja kohaldamise tingimused ning milliste probleemide lahendamise vajadus tõi kaasa põhimõtte rakendamise. Kohtu suuniste järgmiseks tuleb hinnata, kuidas õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte asetub õigussüsteemi, ehk millist funktsiooni põhimõtte täidab.

1.1. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte olemus

1.1.1. Tehingu sisu ja juriidilise vormi tähendus lepinguvabaduse kasutamise kvalifitseerimisel õiguse kuritarvitamiseks

Heas usus käituva maksukohustuslase poolt valitud tehingute juriidiline vorm vastab üldjuhul neile majanduslikele eesmärkidele, mida on soovitud. Tehingu juriidilise vormi all tuleb maksuõiguses mõista maksumaksja poolt majandustehingu tsiviilõiguslikku formuleerimist, mida tuleb vaadata eraldi tehingu tulemusest, ehk majanduslikust substantsist.¹³ Juriidiline vorm omab maksuõiguses tähendust, et selgitada välja maksumaksja toimingutega silmas peetud õiguslikud eesmärgid. Olukorras, kus õiguslikke toiminguid on mitu, võib majandustehing¹⁴ hõlmata mitut tsiviilõiguslikult eraldi olevat, kuid olemuslikult lahutamatult seotud tehingut ühe majandusliku eesmärgi saavutamiseks. Maksu-

¹³ Maksuõiguses on tehingu vormil laiem tähendus kui tsiviilõiguses, kus tehingu vormi all mõistetakse teatud viisi (nt suuline, kirjalik, notariaalne) kuidas tahteavaldusi esitada või tehingut dokumenteerida (TsÜS § 77). Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002 – RT I 2002, 35, 216; 20.04.2017, 1.

¹⁴ Majandustehingu legaalseaduse leia raamatupidamise seaduse § 6 lg 1, mille järgi on majandustehinguks „raamatupidamiskohustuslase tehtud tehing, kolmandate isikute vaheline tehing või raamatupidamiskohustuslast puudutav sündmus, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustuslase vara, kohustiste või omakapitali koosseis.“ Raamatupidamise seadus. 20.11.2002 – RT I 2002, 102, 600; 30.12.2015, 4.

õiguslikult tuleb neid sellisel juhul käsitleda majandusliku sisu järgi. Majanduslik sisu väljendab maksumaksja sõlmitud kokkulepete ja toimingute ärilisi eesmärgi ning tehingu majanduslikult hinnatavaid tagajärgi.¹⁵ Võib tõusetuda küsimus, kas tehingu majandusliku sisu ja juriidilise vormi erinevus mõjutab tehingu maksuõiguslikku kvalifikatsiooni.

Majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi abil võidakse vältida eelkõige maksuobjekti tekkimist, kui maksukohustuse aluseks olevat juriidilist fakti varjatakse teise õigusliku toimingu tingimustega. Näitena võib tuua töötasu maksmist sotsiaalmaksuga mittemaksustatava tasuna (dividendina, stipendiumina), kuigi majandusliku sisu poolest on tegemist tasuga tehtud töö eest (töötasu).¹⁶ Maksustamisest kõrvalehoidmine tehingute tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamise teel võib olla õiguse kuritarvitamine, mis ohustab lõpptulemusena maksuseaduste ühetaolist kohaldumist.

Euroopa Kohus on juriidilise vormi ja majandusliku sisu vastavust maksustamise ühetaolise ja õiglase kohaldamise põhimõtte rakendamise eeldusena korduvalt otsustes rõhutanud, kuigi EL-s on puudunud enne 2016. aastat maksude vältimise tõkestamist ühtlustav õigusnorm. Alates 12.07.2016 nähtub EL Nõukogu direktiivi nr 2016/1164 artikkel 6 lõikest 1 maksustamise vältimist tõkestav reegel, mille järgi:

„ei võta liikmesriigid arvesse skeeme või skeemide ahelat, mis, olles loodud põhieesmärgiga või ühe põhieesmärgiga saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga, ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik.“¹⁸

Direktiivi artikli 6 ühe eesmärgina on Nõukogu nimetanud soovi täita kuritarvituste vastase üldise reegli abil äriühingute tulumaksu käsitlevas seadusandluses lünki võitluses kuritarvitavate maksutavadega, mis ei tohiks mõjutada kuritarvituste vastaste erireeglite kohaldamist. Kuritarvituste vastase üldreegli kohaldamisega on seatud eesmärgiks liikmesriikide üldise maksude vältimise tõkestamise üldreeglite (GAAR) kohaldamine ühetaoliselt liikmesriigi sees, liidu piires ja suhetes kolmandate riikidega nii, et selle kohaldamisala ja

¹⁵ Vt lähemalt – K. Tipke, L. Joachim. *Steuerrecht*. 17. Aufl. Köln: Otto Schmidt 2002, S 165.

¹⁶ Eestis on SMS § 2 lg 1 on ammendav loetelu sotsiaalmaksuga maksustatavatest väljamaksetest, nt töötajale rahas makstud töötasu, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstud tasu jne. Sotsiaalmaksu objekt on seaduse mõtte kohaselt füüsilise isiku aktiivne tulu. Kajastades tasu maksmist passiivse tuluna (dividendid) tekib ka võimalus vältida maksuobjekti tekkimist. Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000 – RT I 2000, 102, 675; 06.04.2016, 1.

¹⁷ Vt – EKo 14.12.2000, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*, p 38; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc*, p 69.

¹⁸ Maksude vältimise vastane direktiiv (ingl. k. *anti-tax avoidance directive*, ATAD (viide 10)).

lõpptulemus ei oleks riigisisestes ja piiriülestes olukordades erinevad.¹⁹ Seega on tegemist kõrge üldistusastmega maksude vältimise tõkestamise reegluga, mille vastuvõtmisel on arvestatud Euroopa Kohtu seisukohti liikmesriikide kasutuses olnud maksude vältimise tõkestamise reeglite kohaldamisel ja annab seeläbi riigile lähtealuse EL-s ühtlustatud nõuetele vastava normi kehtestamiseks.²⁰

Maksumaksjal peab olema õigus valida oma majandustegevuse jaoks maksustamise seisukohalt kõige tõhusam ülesehitus, mistõttu saaks reeglit kohaldada kokkulepetele, mille juriidiline vorm on ebaõige. Euroopa Kohtu seisukohad ebakohastest ja näilistest tehingutest on leidnud käsitlemist õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kontekstis. Võib väita, et EL liikmesriigi võimalusi maksude vältimise vastu võitlemiseks toetavad EL õiguse spetsiaalsed normid, mis reguleerivad konkreetset olukorda ja ka üldpõhimõttena õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte. Nimetatud põhimõtte on kujunenud välja Euroopa Kohtu praktikas ja selle põhimõttega tuleb arvestada tehingute maksuõiguslikul kvalifitseerimisel. Võrreldes Euroopa Kohtu seisukohti Eesti õigusloome ja kohtupraktikaga, on võimalik teha järeldusi Eesti maksude vältimise tõkestamise praktika vastavusest EL õigusega.

Alates 2002. aastast kehtiva MKS § 84 on Eesti maksuõiguses tehingu majandusliku sisu ja juriidilise vormi vastuolu ületatav nimetatud normis sätestatud reegluga, mille järgi:

„[k]ui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.“²¹

Nimetatud normi alusel võib Eestis maksuhaldur maksustamiseks jätta kohaldamata tehingu juriidilisest vormist tulenevad ja soodsamat maksustamist lubavad tingimused, kui tehingutel on maksude vältimise eesmärk. Maksustamiseks on sel juhul oluline tehingu majanduslik sisu, mitte niivõrd õiguslik kvalifikatsioon, sest enamike maksude objektiks ei ole õigussuhted, vaid majanduslikud sooritused, mis tekivad lepingu täitmisel.²² Majanduslikust sisust lähtuval tõlgendamisel jääb tsiviilõiguslik tõlgendus tagaplaanile, andes eelise maksuõiguse definitsioonidele ja põhimõtetele. Majandusliku sisu arvestamine tähendab seega iseseisva ja tsiviilõigusest vabastatud maksuõigusliku mõisteloome tunnustamist, seetõttu ei pruugi sama sõnastusega maksu- ja tsiviilõiguslikud

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Maksude vältimise tõkestamise reeglite tunnuseid ja kohaldamise tingimusi käsitlen hiljem põhjalikumalt. Vt lähemalt käesoleva töö ptk 2.2.2.

²¹ Maksukorralduse seadus. 20.02.2002 – RT I 2002, 57, 358; 09.02.2016, 1.

²² L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 49. Maksevõimelisuse põhimõttest tulevalt sõltub maksukoormus maksumaksja majanduslikust tulemuslikkusest, ehk maksustatava tegevuse tulemustest. Põhiliselt avaldub maksevõimelisuse põhimõtte tuluna, omandina või tarbimisena.

mõisted olla kongruentsed. Kui maksunorm ka seostub tsiviilõigusega, ei pea ta vastama kindlale lepingutüübile või tsiviilõigusliku instituudile, sest maksuõigus järgib oma individuaalseid õigussuhte kujundamise põhimõtteid.²³ Maksuseadustes nimetatud mõisted, näiteks „majandustegevus“, „kaubatarne“ või „teenuste osutamine“ on objektiivsed täielikult iseseisvad maksuõiguslikud mõisted, millel on maksuseadustest tulenevad kontrollitavad kriteeriumid.²⁴

Siiski on rida mõisteid, mida kasutatakse nii maksuõiguses kui ka tsiviilõiguses, kuid nende maksuõiguslik sisu ei pruugi kokku langeda termini tsiviilõigusliku sisuga. Osaliselt baseerub maksuõigus tsiviilõiguslikel instituutidel, seejuures tsiviilõiguslikke tunnuseid täiendatakse, mis selgelt tsiviilõiguslikust mõistest kõrvale kaldudes on seotud majandusliku sisuga.²⁵ Sel juhul võib mingi majanduslik eesmärk või sisu maksuõiguses olla väljendatud tsiviilõiguslikule mõistele sarnase või sama mõistega. Näiteks tulumaksu objektiks võib olla maksumaksja palgatulu (TuMS § 12 lg 1 p 1) või residendist äriühingu jaotatud kasum (TuMS § 50 lg 1). Maksustamise aspektidest lähtudes võib tulu saamist väljendada erinevates vormides – kas töötasuna/juhatuse liikme tasuna, kui tegemist on tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustatud aktiivse tegevuse tuluga või asendada väljamakse teise juriidilise vormiga – dividendide väljamaksmisega, millega on maksumaksja jaoks muutunud oluliselt soodsamaks maksuõiguslik kvalifikatsioon saadud tulu osas, sest sotsiaalmaksu ei lisandu.²⁶ Tsiviilõiguslikult võivad mõlemad alternatiivid olla õiguslikult aktsepteeritavad. Majanduslik tulemus, mida maksumaksja tegelikult luua tahab, on tsiviilõiguslikult saavutatav ka ebatüüpiliste tehingute ja toimingute kaudu. Mida vahetumalt on seaduses maksuõigussuhe seotud juriidilise vormiga, seda enam tuleb maksuõiguslikul kvalifitseerimisel rakendada tehingu majanduslikust sisust lähtuvat tõlgendamist.²⁷

Majanduslikust sisust lähtuv maksumaksja tegevuse käsitus kohaldub kõigi tehingute suhtes, sõltumata sellest, millal need on aset leidnud ja milline maks kuulub kohaldamisele. Näiteks dividendi väljamaksmine objektiivse asjaoluna tuleb maksuõiguslikult kvalifitseerida TuMS § 50 lõike 1 järgi, mis toob kaasa tulumaksu tasumise kohustuse. Olukord, kus juriidiline isik ei maksa osanikust

²³ D. Birk. Steuerrecht. 10 Aufl. Heidelberg: Müller 2007, S 17.

²⁴ Tsiviilõiguslik mõistekasutus omab puutumust ka teistes avaliku õiguse valdkondades, eelkõige karistusõiguses, kus on kuriteokoosseisu tunnustena kasutusel tsiviilõiguses üldtuntud mõisted, nt valdus, kohustus, käsutus, kahju ja kohustuse rikkumine. KarS ei anna ühelegi tsiviilõigusest tuntud mõistele eraldi definitsiooni, mistõttu tuleb nende mõistete sisu avada karistusõiguse kontekstis, olles seeläbi sisult oluliselt erineva tähendusega. Vt lähemalt – M. Kairjak. Keerukuse redutseerimine Eesti õiguses karistusseadustiku § 217² objektiivse koosseisu relatiivsete õigusmõistete sisustamise näitel. Doktoritöö. Juhendajad J. Sootak, I. Kull. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2014, lk 7–8.

²⁵ K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Otto Schmidt 2002, S 8.

²⁶ TuMS § 50 lg 1 alusel on tulumaksuga maksustatav residendist äriühingu poolt dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasum. Tulumaksuseadus. 15.12.1999 – RT I 1999, 101, 903; 17.12.2015, 2.

²⁷ Tipke/Lang, S 164–165.

juhatuse liikmele töötasu, vaid dividende võib muuta tehtud väljamakse maksuõiguslikku kvalifikatsiooni. Maksumaksja maksueelise saamise eesmärgist kantud juriidilise vormi valik ei ole aktsepteeritav, et saavutada sama majanduslik tulemus väiksema maksukoormusega, sest seadusandja eesmärk on maksustada SMS § 2 lg 1 alusel sotsiaalmaksuga füüsilise isiku aktiivne tulu, mis hõlmab kõigis juriidilistes vormides töötamist.²⁸ MKS § 84 võimaldab tehinguid ümber kvalifitseerida vastavalt nende majanduslikule sisule, teisiti öelduna: dividendi-maksed on aktiivse füüsilise isiku tuluna kvalifitseeritavad sotsiaalmaksuga maksustatavaks töötasuks või juhatuse liikme tasuks. Oluline on seejuures märkida, et õigusnormi järgi tehingu tõlgendamine ja maksustatavate õigussuhete ümberkvalifitseerimine on erinevad olukorrad. Majandusliku sisu ja juriidilise vormi vastuolu ületava õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte rakendamise tulemuseks on tehingu defineerimine teisiti, kui seda on teinud asjaosalised.²⁹

Euroopa Kohtu praktikale tuginedes on Ben J. M. Terra ja Peter J. Wattel leidnud, et riigi poolt seatud piirangud maksumaksja vabadustele ja õigustele on kuritarvitamise tõkestamiseks põhjendatud, kui need on suunatud majandusliku sisuta tehingute vastu. Maksustatavate toimingute juriidiline vorm on aktsepteeritav seni, kui need kajastavad majanduslikku tegelikkust, seejuures ei oma tähtsust, kas tegemist on EL ühtlustatud või ühtlustamata maksuõiguse valdkonnaga.³⁰ Tehingu vormi ei saa siiski Euroopa Kohtu praktikale viidates jätta kõrvale põhjusel, et see on tehtud maksukohustuse vähendamise eesmärgil, sest maksumaksja poolt läbi viidud majandustegevust tuleb käsitleda objektiivsena ja maksumaksja eesmärgid on väliseks asjaoluks, mis ei muuda ühegi tehingu objektiivset sisu ja olemust.³¹ Lähtudes majandustegevuses ilmnenud asjaoludest, tuleb majandustehinguid eraldi analüüsida, vastates nt küsimusele, kas tegemist on KMS § 4 lg 1 p 1 tähenduses³² käibemaksuga maksustatava kaubatarbega, kui ettevõtja on vara võlaõigusliku lepingu alusel võõrandanud. Tõenäoline maksumaksja maksukohustuse vähendamise eesmärk ei muuda tehingu toimumise asjaolusid, sest neutraalse maksustamise põhimõte välistab tegevuste jagamise üldiselt seaduslikeks ja ebaseaduslikeks.³³ Seega tuleb selleks, et kindlaks teha, kas tegevus on oma olemuselt majandustegevus või mitte, käsitleda maksumaksja tehinguid ja toiminguid asjana iseeneses, jättes tähelepanuta füüsiliste isikute kavatsused.

²⁸ Lehis (2012), lk 257.

²⁹ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte seostest normi tõlgendamisega käsitletakse lähemalt käesoleva töö ptk 1.3.2.

³⁰ B. J. M. Terra, P. J. Wattel. *European Tax Law*. Sixth edition. Netherlands: Kluwer Law International 2012, pp 476–477.

³¹ EKo 26.03.1987, C-235/85, *komisjon vs. Holland*, p 8; EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*, p 19; EKo 27.11.2003, C-497/01, *Zita Modes*, p 38.

³² Käibemaksuseadus. 10.12.2003. – RT I 2003, 82, 554; 29.04.2016, 6.

³³ EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*, p 19; EKo 11.06.1998, C-283/95, *Fischer*, p 27.

Tehingu juriidilise vormi ennatlik kõrvalejätmine tooks kaasa olukorra, kus maksuhaldur rekonstrueeriks maksustamiseks tarnete/teenuste ahela, mis Euroopa Kohtu juristi M. Poiares Maduro hinnangul tooks kaasa suuri probleeme. Asjaolude uuel määratlemisel tuleks sel juhul kindlaks teha n-ö tavaline viis majandustegevuse läbiviimiseks, millega ei arvestata asjaosaliste vahelise tehingu juriidilist vormi, vaid eeldatavat tehingu juriidilist vormi. Tuleb aga tõdeda, et ei ole olemas ühte kindlat viisi majandustegevuse teostamiseks ja pidada üht tehingut teisest tavalisemaks.³⁴ Tulemus, mis ei arvesta üldse maksumaksja tehingu objektiivsete asjaoludega, oleks vastuolus nii õiguskindluse põhimõttega kui ka maksustamise neutraalsusega.³⁵ Euroopa Kohtu seisukohad esitavad liikmesriigi maksuhaldurile ja kohtule nii tehingu kui ka maksumaksja käitumise sisulise, s.t tehingu juriidilise vormi ja majandusliku sisu hindamise nõude, mis määravad maksuõiguslikult ära, millist õigusnormi tuleb tehingu maksuõiguslikuks kvalifitseerimiseks kohaldada.

1.1.2. Õiguse kuritarvitamise tunnused ja juhtumite liigitus

Lubamatuks maksumaksja käitumiseks tuleb eelkõige lugeda juhtumeid, kus maksukohustuslane on tehinguga loonud näilikult soodsama olukorra, millega on moonutatud majandustehingule eeldatavalt kohaldatavat maksuõiguslikku kvalifikatsiooni.³⁶ Ebakohase tehingu, s.o majandusliku sisu moonutava õigusliku toimingu tulemusena õnnestub makse vältida või maksukohustust edasi lükata.³⁷ Selliselt kujundatud õigussuhetele kohaldatava õigusnormi grammatiline tõlgendamine põrkub raskustega, sest maksukohustuslane on kujundanud sellised tsiviilõiguslikud suhted, mis järgivad peamiselt maksusoodustuse saamiseks vajalikku õigusnormi koosseisu realiseerimist. Tehingu asjaolusid hinnates omandab äriühing soovitud õiguse, näiteks sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, sest kauba soetamine on olnud äriühingult, mis on käibemaksu-

³⁴ EK 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc*, kohtujuristi M. Poiares Maduro ettepanek, p 55–57.

³⁵ EKo 21.02.2006, C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, p 46. Euroopa Kohus on leidnud, et mõiste „majandustegevus” on käibemaksudirektiivis määratletud sellise tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute „mis tahes” tegevust ning hõlmab vastavalt kohtupraktikale tootmise, turustamise ja teenuste osutamise kõiki etappe. Kõigil tehingutel, millel on objektiivne olemus, kohaldatakse õigusnormi sätteid.

³⁶ M. Helminen. EU Tax Law: Direct Taxation. Amsterdam: IBFD 2011, pp 46–47.

³⁷ Mõiste „maksude vältimine” on „õiguse kuritarvitamisega” kattuv mõiste, kui sellise tegevusega maksukohustuslane toetub õigusnormi sõnastusele, mis kaldub kõrvale õigusnormi tegelikust eesmärgist. OECD poolt on terminile „maksude vältimine” (*tax avoidance*) antud järgmine tähendus: maksumaksja kokkulepped, millega kavatsetakse vähendada maksukohustust, kuigi kokkulepped on täielikult seaduslikud, on vastuolus seaduse eesmärgiga, mille teksti on järgitud. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (01.06.2016).

kohustuslane ja asja majanduslik omand on üle antud, seeläbi on täidetud KMS § 29 lõikes 1 sätestatud eeldused maksustatavast käibest mahaarvamiste tegemiseks. Kui aga võtta arvesse, et kaup on algselt soetatud EL-siseselt äriühingu poolt, mis ise kaupa ei telli ja saab ka kõik rahalised vahendid kauba eest tasumiseks käibemaksu mahaarvanud äriühingult, siis tõusetub küsimus vahendava äriühingu tehingute aktsepteeritavuse osas.

Maksustamise raskused saavad alguse õigusnormide ebaõigest kohaldamisest, kui maksukohustuslane on üksnes normi sõnastusest lähtudes loonud eeldused maksusoodustuse saamiseks. Viimati toodud näite puhul on küsitav läbi viidud tehingute äriplane loogika, s.o põhjendus vahendava äriühingu kasutamiseks ja tõstatab küsimuse kauba tegelikust soetamisest teisest liikmesriigist vahetult käibemaksu mahaarvamise õigust sooviva ettevõtja poolt. Lisades siia asjaolu, et käibemaksu ei tasu selles maksuskeemis riigile ükski tehingutes osalenud ettevõtja, võib see anda aluse järeldusele, et tehingud on tehtud maksude vältimise eesmärgil. Sel juhul ei ole õigusliku toiminguga maksuseaduses silmas peetud mõtet järgitud, sest vähene või puuduv tehingu majanduslik sisu ei too kaasa maksuõiguslikke tagajärgi.³⁸ Maksuõiguses võib „õiguse kuritarvitamise“ mõistet sisustada isiku poolt enda subjektiivsete õiguste ärakasutamisega, et saada tehingu ebakohase kujundamisega õigustamatut kasu. Taoline maksukohustuslase käitumine toob esiplaanile normi sõnastuse ja selle *ratio* vahelise pinge, mis tuleb asjaolude erapooletul hindamisel ületada.³⁹ Ebakohane tehingu juriidiline vorm tähendab seega majandustehingule sellise juriidilise vormi andmist, mille tulemusena ei saavutata seadusandja poolt normiga silmas peetud tegelikku eesmärki.

Euroopa Komisjon on Euroopa Kohtu praktikale tuginedes leidnud, et Euroopa õiguses on välja kujunenud seisukoht, mille järgi tavaolukorras liidu õigusega hõlmatud isik võib kaotada liidu õigusest temale laienevad õigused, kui ta üritab neid kuritarvitada.⁴⁰ Nimelt on Euroopa Kohus otsustes järjekindlalt väljendanud seisukohta, et EL õigusnorme ei saa laiendada nii, et need katavad ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, s.t tehinguid, mida ei tehta

³⁸ P. Piantavigna. Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? – Intertax 2009/37 (3), pp 166–175. Esmalt tuleb uurida õigusnormi teksti, võttes abiks grammatikareeglid, et hinnata isiku normikohast käitumist. Õigusnormi koosseisu tõlgendamisel tuleb arvestada, milline on sõnade loomulik ja tavaline tähendus kontekstis, milles nad on, sest grammatiline õigusnormi tõlgendamine lähtub normi sõnastusest. Vt lähemalt – R. Narits. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2004, lk 152 ja R. Maruste. Põhiseaduse tõlgendamise meetodid. – Juridica, 1996/2, lk 77.

³⁹ Vt selle kohta lähemalt – T. Tridimas. The General Principles of EU Law. Oxford, New York, 1999, pp 10, 12 ja R. Karimeri. A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice. – Intertax 2011/39 (6/7), p 297.

⁴⁰ Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele – Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. 10.12.2007 KOM(2007) 785 lõplik. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX:52007DC0785> (01.03.2016).

tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu liidu õigusega ette nähtud soodustustest.⁴¹ EL-s on seega liikmesriikidel lubatud võidelda maksude vältimisega juhtudel, mil küsimus tõusetub liidu õiguse kohaldamisest, pidades seejuures silmas isikute õigustatud ootusi normide ühetaoliseks kohaldamiseks ja riigi huve maksubaasi kaitsmisel. Kuid liikmesriigi võimalused on piiratud – Euroopa Kohtu lahendites, nt *Kefalas* asjas on leitud, et riigil ei ole lubatud vähendada või muuta võimatuks isikute juurdepääsu liidu õigusele.⁴² Õiguskindlus maksuõigussuhetes on tagatud juhul, kui maksumaksja on teinud maksustatavaid asjaolusid arvestades tulevikku suunatud toiminguid, mis tuleb aga jätta tähelepanuta, kui maksumaksja on käitunud pahauskself.

Küsimus on selles, kuidas tuleb kõnealuseid tehinguid hinnata, et riigi ja maksumaksja põhjendatud huvide vahel valitseks tasakaal, seda nii ühtlustamata kui ka harmoneeritud maksude korral. Võib väita, et õigus arvata maksustatavast käibest maha tasutud sisendkäibemaksu on käibemaksudirektiiviga⁴³ vastuolus siis, kui selle õiguse aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust. Eestis on käibemaksuseaduses sätestatud kindlad reeglid, mil mahaarvamise õigust kasutada, kuid see seadus ei sisalda reeglit, mis annaks maksuhaldurile volitused kaaluda asjaolude järgi mahaarvamise õiguse olemasolu üle. Eesti kohtupraktikas on seejuures leitud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine on erandlik, sest see riivab oluliselt isiku põhiõigusi, eelkõige PS §-s 31 sätestatud ettevõtlusvabadust.⁴⁴ Põhiõigusi võib aga piirata üksnes juhul, kui seaduses on olemas õiguslik alus, mis sellise piiramise võimaluse ette näeb.

Riigikohus on leidnud, et Eesti õiguses tuleneb seaduslik alus tehingute maksuõiguslikuks ümberhindamiseks eeskätt MKS § 83 lõikest 4 ja §-st 84, mille kohaldamisel on pidanud võimalikuks arvestada Euroopa Kohtu praktikas käsitletud õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kriteeriumitega.⁴⁵ Tuleb aga arvestada, et Euroopa Kohtu poolt EL aluslepingute ja institutsioonide õigusaktidele antud tõlgendused omavad järgmiste vaidluste jaoks siduvat

⁴¹ EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc*, p 69, 70; EKo 22.05.2008, C-162/07, *Amplisientifica*, p 27.

⁴² EKo 12.05.1998, C-367/96, *Kefalas*, p 22.

⁴³ EL Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – 11.12.2006, ELT L 347/49, lk 1–118. Sellele direktiivile eelneb EL Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas. – 13.06.1977, EÜT L 145, lk 1–40.

⁴⁴ RKPSjvKo 3-4-1-6-02, p 9.

⁴⁵ RKKKo 3-1-1-40-14, p 85. MKS § 83 lg 4 ja § 84 sisalduva tõlgendamise ja ümberkvalifitseerimise reegli vastavust Euroopa Kohtu seisukohtadega käsitlet lähemalt käesoleva töö ptk 3.2.2.

tähendust.⁴⁶ Käibemaksuvaidlustes on riiklik kohus seotud Euroopa Kohtu käsitletusega isiku käitumisest, samas otseste maksude korral on seisukohad olulised just aluslepingutest tulenevate vabaduste käsitlemisel. Seega omavad õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele antud sisu ja selgitused liikmesriigi kohtu jaoks siduvat tähendust.⁴⁷

Õiguse kuritarvitamise keelamine on aktuaalne nii argumendina maksude vältimise tõkestamiseks normi tegelikust eesmärgist kõrvahoidmisel, kui ka selleks, et õigustada siseriiklikke meetmeid, mis maksustamise pädevuse säilimise kindlustamiseks piiravad intensiivselt maksustatavate isikute EL toimimise lepinguga tagatud liikumise põhivabadusi.⁴⁸ Küsimus on selles, kas eksisteerib üks kindel õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte, arvestades, et probleemid maksude vältimise tõkestamisel tõusetuvad erinevates maksustamise valdkondades. Euroopa Kohtu seisukohtadest nähtub teatud erinevus nende kohtuasjade vahel, mil tegemist on kas otseste või kaudsete maksudega.⁴⁹ Liikmesriikide seadusandlus ja mõistagi kohtupraktika on mõjutanud nimetatud seisukohtadest, mis võimaldab luua arusaamist kõnealuse põhimõtte väljendumisest maksude vältimise situatsioonides. Euroopa Kohtu praktika põhjal võib üldistatult välja tuua tingimused, mille esinemise korral on maksumaksja tegevuses õiguse kuritarvitamise tunnused:

- isik toetub Euroopa õigusele, eelkõige EL ühisturu vabadustele selleks, et vältida või asendada riigi koormavat õigust;
- isik taotleb Euroopa õigusest (nt direktiivist) tulenevaid maksustamise seisukohast soodsamaid tagajärgi, mille kohaldamiseks ei ole sisulist alust.⁵⁰

Esimesel juhul Euroopa Kohus eitab isiku kaitset liidu õiguse alusel, kui eesmärgiks on vältida riigi õigusnorme, et näilise liikumisvabaduse kasutamisega asendada koormav maksustamine teise liikmesriigi soodsama maksustamise korra vastu. Kuritarvitamise keelamise põhimõttele tuginemine on sel juhul võimalik, kui siseriiklikku maksumeedet, mis piirab liikumisvabadusele toetumist, hindab liikmesriigi kohus liidu õiguse tegeliku kasutamise aspektist.⁵¹ Teisel juhul on Euroopa Kohus võtnud seisukoha, mille järgi ei saa ettevõtja toetuda

⁴⁶ EKo 06.10.1982, C-283/81, *Srl CILFIT* jt, p 16, 21. Selle otsuse kohaselt vabaneb liikmesriigi kõrgeim kohus *acte clair* põhimõttele tuginedes eelotsuse taotlemisest, kui küsimuse vastus on ilmselge mh Euroopa Kohtu varasemale praktikale tuginedes. Hinnates teatavat maksumaksja tegevust keelatuks, on sellel käsitusviisil mõju ka järgnevates vaidlustes, kus tuleb võtta seisukoht isiku käitumise vastavusest normi eesmärgi ja mõttega.

⁴⁷ F. Tesaro. The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of “External” Res Iudicata Conflicting with European Law – P. Pistone (ed). Legal Remedies in European Tax Law. Amsterdam: IBFD 2009, p 510.

⁴⁸ Karimeri, p 302.

⁴⁹ Otseste ja kaudsete maksude vältimise tõkestamise erisusi käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 2.1.3.

⁵⁰ P. Piantavigna. Tax Abuse in European Union Law: A Theory. – EC Tax Review 2011/20 (3), p 138; J. McCarroll. VAT and Fraus Legis doctrine. – Tax Adviser 2001/06, p 45.

⁵¹ A. Zalasinski. The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia case. – European Taxation 2012/52 (9), p 453.

liidu õigusele soodsama maksustamise saavutamiseks (nt eksporditoetused, käibemaksu mahaarvamine) pettuslikul või ebaõigel viisil. Kohus kirjeldab liidu õigusele toetuvaid nõudeid ebaõigetena, kui maksumaksja soovib EL õigusest tuleneva õiguse kohaldamist või siis välistada koormava maksunormi rakendamist tehingu ebakohase juriidilise vormiga.⁵² Ühtlustatud maksude valdkonnas on liikmesriigi kohustus tagada maksunormide ühetaoline kohaldamine, sest kuritarvituste ja pettuste vältimine on kohtupraktikas üks liidu õiguse eesmärkidest.⁵³ See-eest kohtuasjas *3M Italia* on Euroopa Kohus jõudnud järeldusele, et liidu õiguskorras ei esine põhimõtet, millest tuleneks liikmesriikide jaoks kohustus võidelda kuritarvitustega otseste maksude valdkonnas, kui maksustatav tehing tuleneb kuritarvitustest ja liidu õiguse kohaldamine ei ole sellega seotud.⁵⁴

Pahauskse maksumaksja tegevust tuleb nii otseste kui ka kaudsete maksude korral hinnata õigust või vabadust tagava normi mõttest lähtudes, et välistada tehingu ebakohase juriidilise vormiga põhjendamatu soodustuse saamine. Põhjendamatu soodustus kaasneb tehingutega, mille majanduslik sisu on selges vastuolus tehingu juriidilise vormiga ja annab seeläbi maksumaksjale näiliku õiguse. Liikmesriigi võimalus tõkestada õiguse ebaõiget kohaldamist tuleneb õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest, mille kohaldamise raamid on seatud Euroopa Kohtu praktika poolt.

1.1.3. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kujunemine ja rakendamine Euroopa Kohtu praktikas

1.1.3.1. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte lähtealused

Maksumaksja käitumisele hinnangu andmine on olnud ajas erinev, olles mõjutatud nii liikmesriikide õigusest kui ka EL ühisturu kujunemisest selliselt, et liikumisvabaduste kaitse ja teostamine on muutunud iseenesestmõistetavaks. Ajalooline käsitlus peab andma vastuse küsimustele, kas õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte on ainult maksuõigusele omane ja milliseid kaitstavaid huve silmas pidades on kõnealune põhimõtte välja kujunenud.

Käsitlust isiku pahausksest käitumisest, mille eesmärgiks on avalikust õigusest kasu saamine, on varasemas teoreetilises kirjanduses ja kohtupraktikas tuntud õigusest kõrvalehoidumise põhimõtte nime all. Sellega piirati isikute võimalusi saada õigustamatut kasu Euroopa õigusest.⁵⁵ Esmakordselt on Euroopa Kohus

⁵² L. De Broe. *International Tax Panning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD 2008, pp 753–754.

⁵³ EKo 15.06.2006, C-494/04, *Heintz van Landewijck*, p 42, 43; EKo 13.12.2007, C-374/06, *BATIG*, p 39.

⁵⁴ EKo 29.03.2012, C-417/10, *3M Italia SpA*, p 32.

⁵⁵ R. De la Feria. *Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a new Principle of EC Law Through Tax*. – *Common Market Law Review* 2008/45 (2), p 396.

käsitlenud antud põhimõtte avaldumist Euroopa Ühenduse teenuste liikumisvabaduse valdkonnas *Van Binsbergen* kohtuotsuses.⁵⁶ Van Binsbergeni esindajaks oli Hollandi kohtus jurist, kes siseriikliku kohtumenetluse kestel asus Belgiasse elama. Lepinguline esindamine oli Hollandi kohtus aga lubatud üksnes Hollandi alalise elukohaga isikutele, seetõttu kaotas jurist õiguse esindada klienti kohtus. Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks esitatud küsimustega soovis siseriiklik kohus saada vastust küsimusele, kas tegevuse piirang on lubatud, arvestades osutatava teenuse erilist olemust ja vastuolu teenuste vaba liikumise põhimõttega. Euroopa Kohus on otsuses sedastanud, et:

„ei saa eitada liikmesriikide õigust võtta tarvitusele meetmeid, et tõkestada isikute tegevust teenuste osutamisel, kelle tegevus on täielikult või peamiselt suunatud artiklis 49 vabadusega tagatud territooriumile eesmärgiga vältida professionaalseid käitumisreegleid, mis rakenduksid tema suhtes, kui ta oleks selles riigis tegutsev.“⁵⁷

Liikmesriikidele oli Euroopa Kohtu poolt antud võimalus piirata ühenduse õigusest tulenevaid isikute õiguseid ja vabadusi, kui neid kasutati õiguse subjektide poolt siseriiklikust õigusest kõrvalehoidmiseks. Järgnevates nn ringhäälingu kohtuasju puudutavates kohtulahendites on kohus üle kinnitanud *Van Binsbergen* lahendis nimetatud põhimõtte kohaldatavust teenuse vaba liikumise piiramiseks, mis on lubatud tagajärg õigust kuritarvitava turuosalise käitumisele.⁵⁸ Kohtuasjades *Veronica* ja *TV10* on Hollandi raadio ja televisiooni äriühingud asutanud juriidilised isikud Luxembourgis, et neile ei kohalduks Hollandis kehtestatud ranged reeglid saadete sisu osas. Euroopa Kohtu hinnangul on liikmesriigi õigus kohelda teise liikmesriigi ringhäälinguühingut sarnaselt siseriikliku teenuse osutajaga, kui teenust osutatakse peamiselt riigis, mille reegleid eiratakse.⁵⁹ Nendest lahenditest nähtub, et kohus on võtnud arvesse liikumisvabaduse sisulist rakendatavust ja seejärel hinnanud asjaolusid küsimuses, kas isik on seadnud eesmärgiks liikmesriigi õiguse vältimise.⁶⁰ Kohus on rõhutanud, et esiteks ei või liidu õigusnorme ära kasutada kuritarvituse eesmärgil⁶¹ ja teiseks, liidu õigus-

⁵⁶ EKo 03.12.1974, C-33/74, *Van Binsbergen*. Teoreetilises kirjanduses on sellist lähene-mist nimetatud ka Van Binsbergeni põhimõtteks. Vt selle kohta lähemalt – B. Ris, M. Pullen. Advocate General Reinforces the Principle of Country of Origin Control Under the Television Without Frontiers Directive. – European Competition Law Review 1996 17/8, pp 453–457.

⁵⁷ EKo *Van Binsbergen*, p 12, 13.

⁵⁸ EKo 16.12.1992, C-211/91, *komisjon vs Belgia Kuningriik*; EKo 03.02.1993, C-148/91, *Vereniging Veronica Omroep Organisatie*; EKo 05.10.1994, C-23/93, *TV10*.

⁵⁹ EKo *TV10*, p 23; EKo 03.02.1993, C-148/91, *Veronica*, p 23.

⁶⁰ EK *TV10*, kohtujurist C. O. Lenz ettepanek. Kohtujurist Lenz seisukohtade p-de 33, 59, 61 järgi tuleb ka kuritarvituslikku käitumist hinnata liikumisvabaduse kontekstis, et selgitada faktiliste asjaolude põhjal välja vabadusi piiravatest normidest kõrvalehoidumine.

⁶¹ EKo *Kefalas jt*, p 20; EKo 23.03.2000, C-373/97, *Diamantis*, p 33; EKo 03.03.2005, C-32/03, *Finii H*, p 32.

normide kohaldamisala ei saa laieneda sellisel määral, et see kataks ettevõtjate kuritarvitusi.⁶² Nimetatud seisukohtadele on jõutud erinevates liidu õiguse valdkondades, sõltumata küsimusest, kas need õigused ja soodustused põhinevad aluslepingutel, määrustel või direktiividel.⁶³ Seega ilmneb, et kuritarvitamise keelamise põhimõtte ei ole olemuslikult seotud õiguste ja soodustustega, mille suhtes seda kohaldatakse.

Oluliselt muutsid praktikat Euroopa Kohtu seisukohad *Centros* kohtuasjas, milles Taani kodanik registreeris enda äriühingu Ühendkuningriigis, mis oli kantud soovist vältida Taani miinimumkapitali nõudeid. Kuna äriühing tegutses tegelikult Taanis, siis nägi ametiasutus selles liidu asutamisevabaduse kuritarvitamist siseriiklikust õigusest kõrvalehoidumiseks. Euroopa Kohus kujundas varasemast praktikast erineva seisukoha, mille järgi:

„[n]eil asjaoludel ei saa tõsiasi, et ühe liikmesriigi kodanik, kes soovib asutada äriühingut ja otsustab seda teha sellises liikmesriigis, mille äriühinguõiguse normid tunduvad talle kõige vähem piiravad, ning luua filiaale teistes liikmesriikides, iseenesest tähendada asutamiseõiguse kuritarvitamist. Õigus asutada äriühingut ühe liikmesriigi õigusaktide alusel ja luua filiaale teistes liikmesriikides kuulub lahutamatu ühisturu raames asutamislepinguga tagatud asutamiseõiguse teostamise juurde.“⁶⁴

Centros kohtuasjas on Euroopa Kohus lähtunud eelkõige arusaamast, et tegemist on riigipoolse asutamisevabaduse rikkumisega (asutamislepingu artiklid 43 ja 48), kui piiratakse isiku õigust valida vähem piiravam liikmesriigi õigus.⁶⁵ Mitmest sama ajajärgu kohtulahendist nähtub kohtu järeldus, et siseriikliku õiguse vältimise sätted ei tohi kahjustada ühenduse õiguse täielikku kohaldatavust⁶⁶ ega vähendada ühenduse õigusnormide mõju ja neile seatud eesmärgid.⁶⁷ Kohus on ka otsesid makse käsitlevas kohtuasjas *ICI* tehingute analüüsimisel jõudnud veendumusele, et asutamisevabadust piirab põhjendamatult liikmesriigi maksumeede, mis ei ole kasutatav üksnes nn *täielikult näilike tehingute* abil maksukohustusest kõrvalehoidumiseks. Kohus märkis, et maksustamise süsteemi sidususe säilitamine võib olla piisav õigustus fundamentaalsete vabaduste piiramiseks, kuid selline meede on õigustatud juhul, kui tõkestatakse

⁶² EKo 11.10.1977, C-125/76, *Cremer*, p 21; EKo 30.03.1993, C-8/92, *General Milk Products*, p 21.

⁶³ EKo *Van Binsbergen*, p 13; EKo 06.04.2006, C-456/04, *Agip Petroli*, p 19, 20; EKo 13.03.2014, C-155/13 *SICES jt*, p 29, 30.

⁶⁴ EKo 09.03.1999, C-212/97, *Centros Ltd*, p 27.

⁶⁵ Vt ka EKo 28.01.1989, C-270/83, *Comission vs French Republic*. Euroopa Kohus on leidnud, et Prantsusmaa keeldumine mitteresidentide tütarettevõtjatele maksuvabastuse andmisest on asutamisevabaduse piirang. Sõltumata sellest, et esineb maksude vältimise risk, ei näinud kohus võimalust piirangute õigustamiseks, sest sellise maksude vältimise ohu ärahoidmisega ei saa põhjendada liikumisvabaduse piiranguid.

⁶⁶ EKo 12.03.1996, C-441/93, *Pafitis*, p 68.

⁶⁷ EKo *Kefalas*, p 23.

põhjendamatu kohustustest kõrvalehoidumist.⁶⁸ Eeltoodud käsitlusega muutis Euroopa Kohus varasemaid seisukohti riigi huvide tagatuse osas ning tõstis oluliselt rangemaks eeldused, mil siseriikliku õigusnormi vältimine oli vabaduste piiranguteks sobilik. Arvestada tuleb esmajoones Euroopa õiguses sätestatud vabaduste otsekohaldatavusega ja üksnes erandina tegevuse osas, mis ei soosi ühisturu toimimist, võis isiku Euroopa õigusega tagatud vabadusi piirata. Neid kohtulahendeid võib pidada tänapäevase õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele teed rajavateks pretsedentideks, mis üritavad leida tasakaalu koormava seaduse vältimise tõkestamise põhjendatuse ja ühenduse õigusele esitatavate ootuste vahel.

Maksuvaidlustes ei ole tuua selgeid näiteid õigusest kõrvalehoidumise põhimõtte kohta sarnaselt liikumisvabaduste teostamist või asutamisvabadust puudutavates vaidlustes. Tuleb võtta arvesse, et maksuõigus on olnud suuresti liikmesriikide pädevuses ja esimesed sammud seadusandluse harmoneerimiseks on võetud ette alates 1977. Nõukogu kuuenda direktiiviga ühise käibemaksusüsteemi loomiseks ning seejärel otsesteid makse puudutavates küsimustes. Ühtse seisukoha puudumist maksuasjades näitavad mh lingvistilist laadi probleemid, sest on puudunud ühesugune käsitlus näiteks maksukuriteo ja maksude vältimise mõistete eristamisel. Oluline põhjus võis olla keelelises ebatäpsuses, mis oli tingitud erinevate liikmesriikide terminoloogilistest iseärasustest. Terminoloogiline ebakõla kajastub seeläbi ka Euroopa Kohtu lahendites, sest arutatud kohtuasjades on viimase 20 aasta jooksul juhtumeid käsitletud erinevate mõistete järgi.⁶⁹ Maksude vältimise (*tax avoidance*), mille sisuks on õiguse kuritarvitamine ning maksudest kõrvalehoidmine (*tax evasion*) vahel on erinevus selgemalt süvenenud. Viimase all tuleks mõista juhtumeid ilmsete pettuse kavatsusega, sest tehingud ei vasta näilisuse tõttu tehingu objektiivse sisu nõuetele. Näitena võib tuua käibemaksu karussellpettused, kus ei teki küsimust, kas tehingud on sisult liidu ühiste eesmärkidega vastuolus, sest kauba müük ei ole õigusnäivuse tõttu tegelik.⁷⁰

Õiguse kuritarvitamise keelamine ei ole seega põhimõttena teistele EL õigusega hõlmatud valdkondadele tundmatu lähenemine. Põhimõtte kujunemine kohtupraktikas annab tunnistust soovist leida paindlik käsitlusviis, mis arvestaks Euroopa õigusega, kuid mõjuks samas reageeringuna siseriikliku seaduse piiravaid mõjusid trotsivate lahenduste neutraliseerimiseks. Euroopa Kohtu lahenditest nähtub rõhuasetuse muutumist EL õiguse tõhususele kui väärtusele, millega

⁶⁸ EKo 16.07.1998, C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, p 26, 29.

⁶⁹ Euroopa Kohus on käsitlenud põhjendamatu maksukohustuse vähendamist tähistavaid mõisteid, nt „maksude vältimine“, „maksudest kõrvalehoidumine“, „maksupettus“ ja „kuritarvitamine“ kohtuotsustes samatähenduslikena, neid teineteisest selgelt eristamata. Vt mõistete erineva kasutamise kohta näiteid EKo 07.02.1979, C-115/78, *J. Knoors*, p 50; EKo 10.01.1985, C-229/83, *Leclerc jt*, p 27; EKo *Kefalas jt*, p 20.

⁷⁰ P. Pistone. *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)* – R. De la Feria, S. Vogenauer (eds). *Prohibition of Abuse of Law*. Oxford: Hart Publishing 2011, pp 388–389.

liikmesriigid peavad õiguse kohaldamisel arvestama. Seega tuleneb Euroopa Kohtu varasemast praktikast võimalus piirata isiku juurdepääsu liikumisvabadustele, kuid selline tõkestamine saaks toimuda üksnes erandlikel asjaoludel.

1.1.3.2. Tänapäevase õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte väljakujunemine

Õiguse kuritarvitamine maksude vältimiseks peab olema tuvastatav teatud kindlate tunnuste alusel, et võimalikud järeldused õiguse rakendamiseks ei oleks kohustatud isikutele ootamatud. Kohtujurist Tesauro on *Kefalas* kohtuasjas leidnud, et „iga õiguskord, mis püüab saavutada minimaalset lõpetatuse taset, peab sisaldama n-ö enesekaitsemeetmeid tagamaks, et sellest tulenevaid õigusi ei teostataks kuritarvituslikul, ülemäärasel ega kahjustaval viisil. Selline nõue ei ole ühenduse õigusele sugugi võõras.”⁷¹ Euroopa Kohtu praktikas on leidnud kinnitust seisukoht, et isikul ei ole lubatud saada kasu õiguse ebaõigest kasutamisest. Ühetaoline lähenemine peaks seega vähendama õigusnormi otstarbe ja eesmärkidega vastuolus olevate tegevuste kahjulikke mõjutusi. Küsimus on selles, kas on olemas ühtset süsteemset käsitusviisi, mille abil tuvastada õiguse kuritarvitamise tunnused maksude vältimise juhtudel.

Õiguse kuritarvitamise keelamise alast kohtupraktikat on enim mõjutanud *Emsland-Stärke* kohtulahend, mis puudutas Euroopa Liidu ühtlustatud valdkonda, s.o põllumajanduspoliitikat.⁷² Kohtul tuli vastata küsimusele, kas liikmesriigi eksportija kaotab õiguse eksporditoetusele, kui sama kaup transporditakse kolmandast riigist koheselt ka sama transpordiga tagasi liikmesriiki, kuigi ühegi õigusnormi rikkumist ei ole toimunud. Toetuse saamiseks piisas Saksamaal vormikohase tõendi esitamisest, millega kaup anti peale tolliformaalsusi saaja riigile üle. Samuti ei näinud Komisjoni määrus ette võimalust eksporditoetust tagasi küsida, kui selgus, et kauba tegelik sihtkoht on ühenduse territooriumil. Euroopa Komisjoni hinnangul võis nimetatud kaasuse lahendamisel kasutada üldpõhimõttena õiguse kuritarvitamise keeldu, mida tunnustavad paljud liikmesriigid, kuid mille kohaldatavust ei olnud Euroopa Kohtu poolt praktikas eelotsuse küsimise ajaks veel selgelt välja öeldud.⁷³

⁷¹ EK *Kefalas* jt, kohtujuristi G. Tesauro ettepanek, p 24.

⁷² Eelotsusetaotlus puudutas komisjoni 17.01.1995 määrust (EÜ) nr 97/95, milles sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad, kohaldamaks nõukogu määrust (EMÜ) nr 1766/92 kartulitootjatele makstavate miinimumhindade ja kompenseerivate maksete suhtes ning nõukogu määrust (EÜ) nr 1868/94, millega kehtestatakse kartulitärklise tootmise kvoodisüsteem (EÜT L 16, lk 3; ELT eriväljaanne 03/17, lk 131), muudetud komisjoni 24.06.1996 määrusega (EÜ) nr 1125/96 (EÜT L 150, lk 1; ELT eriväljaanne 03/19, lk 190), artikli 13 lõike 4 tõlgendamist.

⁷³ EKo 14.12.2000, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*, p 38. Komisjoni poolt viidati ka varasematele lahenditele, nt EKo 03.03.1993, C-8/92, *General Milk Products GmbH*, p 12, 18, 22, milles kohus on leidnud, et Saksa äriühing, mis importis juustu Uus-Meremaalt Saksamaale võis Prantsusmaale kauba tarnimise järgselt omandada nõudeõiguse toetusele,

Euroopa Kohus kinnitas selles lahendis varasematele *General Milk* ja *Cremer*⁷⁴ kohtulahenditele toetudes, et juhul, kui tehingud on isikute poolt tehtud pahausksest, võib kompensatsiooni andmisest keelduda ning konstrueeris taoliste vaidluste käsitlemiseks nn kuritarvitamise testi (*abuse test*):

„Kuritarvitamise tuvastamine nõuab esiteks objektiivsete asjaolude kogumit, millest tuleneb, et vaatamata ühenduse õigusnormides ettenähtud tingimuste formaalsele täitmisele ei ole õigusnormides taotletud eesmärki saavutatud.

Teiseks subjektiivse elemendi tuvastamist, mis tähendab eesmärki saavutada ühenduse õigusnormide kasutamise tulemusena eelis, luues näilikult selleks vajalikud tingimused. Subjektiivset elementi saab tuvastada, muuhulgas tõenditega, mis viitab kokkumängule liikmesriigi eksportija, kes saab toetust, ja importija vahel, kes ei ole liikmesriigist.“⁷⁵

Euroopa Kohus on leidnud, et siseriikliku kohtu ülesanne on tuvastada nimetatud kaks elementi Euroopa Ühenduse õigusest põhjendamatult kasu saava isiku käitumises, seejuures ei tohi liikmesriik seada ohtu ühenduse õiguse toimivust. Tahtluse väljaselgitamine oli selle testi uudseimaks osiseks, mis näeb ette kohustuse tuvastada näiliste toimingute tegemist, eesmärgiga saada põhjendamatult kasu. Kohtu hinnangul ei rikuta seaduslikkuse põhimõtet, kui isiku tegevuses tuvastatakse objektiivsed ja subjektiivsed elemendid, kuigi kõik formaalsed eeldused isikule toetuse andmiseks on täidetud. Liikmesriigi kohtu tähelepanu on sellega juhitud faktiliste asjaolude kogumi tuvastamisele. Nii näiteks ei ole üksnes äriühingute vahelised ärilised ja isiklikud sidemed toetusi välistavaks asjaoluks, kuid on üheks järeluste tegemist võimaldavaks näitajaks, mida tuleb hinnata kogumis teiste tõenditega.⁷⁶ Selle lahendiga on kohus töötanud välja uue lahenduse, kuidas põhjendada isiku õigustest ilmajätmist, kui maksu- maksjale ei saa normi vahetut rikkumist ette heita. *Emsland-Stärke* kohtulahend on andnud vajaliku tõuke selleks, et lahendada sarnaseid kaasuseid teistes õiguse valdkondades, sh maksuvaidlustes.

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele viitamine maksuhaldurite poolt on alanud ajaliselt varem, enne kui Euroopa Kohus on *expressis verbis* tunnustanud põhimõtte kohaldamist maksuvaidlustes. Käibemaksuasjades on Euroopa Kohus märkinud, et maksude vältimisest eristub olukord, kus isik saab kasu kehtivast normist või kasutab ära seaduse lünka, et vähem makse maksta, mida võib pidada maksude planeerimiseks, mistõttu puudub vajadus sellise õiguse kasutamise tõkestamise järele.⁷⁷ Kohtuasjas *Centralan* on kohus leidnud vastu-

kuid selline kompensatsioon ei olnud lubatud, sest isiku tegevuse ainus eesmärk oli saada ebaõigelt viisil EÜ õigusega tagatud soodustust.

⁷⁴ EKo 11.10.1977, C-125/76 *Peter Cremer*, p 21, 22.

⁷⁵ EKo 14.12.2000, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*, p 52, 53.

⁷⁶ EKo *Emsland-Stärke GmbH*, p 58.

⁷⁷ EKo 29.04.2004, liidetud kohtuasjad C-487/01, *Gemeente Leusden* ja C-7/02, *Holin Groep BV*, p 79. Kohtuasjades oli küsimus selles, kas isik võis toetuda soodsamale maksustavale õigusnormile, kui ta vahetult enne seaduse muudatust tegi tehingu, mis võimaldas

seks Euroopa Komisjoni ettepanekule kasutada õiguse kuritarvitamise põhimõtet sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumisel, et normide teleoloogiline tõlgendamine võib olla piisav tehingute kahjulike mõjude elimineerimiseks, mistõttu ei ole vajadust õiguse kuritarvitamise põhimõtte kohaldamise järele.⁷⁸ Samale järeldusele on selles kohtuasjas jõudnud kohtujurist J. Kokott, kelle arvates „direktiivi tõlgendus välistab selle, et näilikud tehingud viiks maksust vabastamiseni, mis oleks vastuolus kuuenda direktiivi eesmärkidega ning mida tuleks parandada selliste kirjutamata põhimõtete rakendamisega, nagu õiguse kuritarvitamise keeld.“⁷⁹ Selles kohtuasjas tekkis küsimus, kas Centralan Properties Ltd oli õigus sisendkäibemaksu maha arvata kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kapitalikauba (kinnisasja) korrigeerimisperioodil võõrandamise tulemusena.

Kohtuotsuses käsitletud maksuskeemi järgi omandas nimetatud äriühing kinnisasja omandiõiguse üleandmisega õiguse käibemaksu mahaarvamiseks, kuid eelnevalt oli võõrandaja sõlminud teise äriühinguga majanduslikult olulisema kinnisasja kasutada andmise kokkuleppe, mis oli käibemaksust vabastatud. Euroopa Kohus luges majandusliku omandiõiguse üleminekut võõrandamiseks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes ning mõlemat nimetatud tehingut kinnisasja omanikuna käsutamise õiguse ülemineku tõttu kaubatarne- teks, seeläbi oli maksumaksjal vaid osaline mahaarvamise õigus.⁸⁰ Kohtuotsuses väljendatud seisukohad ja kohtujuristi arvamus toetasid pigem seisukohta, et normi rakendamisel ületatakse raskused, mis ilmnevad eksitavate tehingute olemasolul, direktiivi mõttega kooskõlas oleva teleoloogilise tõlgendusega.

Tõlgendamise probleemid kerkivad teravamalt esile aga olukorras, kus raskused seoses maksukohustuslase poolt tehtud tehingutega, mis järgivad normi sõnastust, ei ole ületatavad grammatilise ja teleoloogilise tõlgendamisega, sest õigusnormis kajastatava koosseisuga eeldatud tulemust ongi maksukohustuslane silmas pidanud. Küsimus on aga selles, kas maksukohustuslane saab enda maksukohustuste ulatust piiramatult planeerida, kui loob selleks vastavad õigussuhted. Antud küsimusele on antud vastus *Halifax plc* kohtuasjas, kus kohus on arendanud edasi *Emsland-Stärke* kohtuasjas välja töötatud testi.

tema suhtes kohalda üleminekusätteid. Kohus tunnustas isiku õigust soodsamale maksustamisele, sest vastav õigus omandati varem kehtinud seaduse alusel, samuti ei loodud maksu maksja poolt näilikke tingimusi soodsama õiguse saamiseks.

⁷⁸ EKo 15.12.2005, C-63/04, *Centralan Property Ltd*, p 81.

⁷⁹ EK *Centralan Property Ltd*, kohtujurist J. Kokott ettepanek, p 61. Varasemates lahendites, nt EKo 12.05.2005, C-452/03, *RAL Ltd* eelistas kohus normi sisulist tõlgendamist, muutes näiteks nimetatud asjas kuuenda direktiivi tõlgendust teenuse käibemaksuga maksustamisel.

⁸⁰ EKo *Centralan Property Ltd*, p 30, 81, 82. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 reguleerib erijuhtu, kui kapitalikaup võõrandatakse enne korrigeerimisperioodi lõppu kolmandale isikule ehk ettevõtja omandiõigus selle üle lõppeb. Iga-aastase korrigeerimise asemel toimub siis ühekordne korrigeerimine ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta. Käibemaksu mahaarvamine sõltub sellest, kas kinnisasja võõrandamine oli maksustatud või maksust vabastatud.

Kohtuotsuse asjaolude järgi oli Halifax plc pank, mille enamus maksustatavatest tehingutest on maksuvabad finantsteenused, mistõttu oli tal õigus tasutud sisendkäibemaksust tagasi saada vähem kui 5%. Maksustamise vähendamise skeemi järgi laenas Halifax plc tütarettevõtjale LPDS-ile raha krundi omandamiseks ning ehitustööde teostamiseks. LPDS omakorda sõlmis teise Halifax plc tütarettevõtjaga CWPI-ga arendamise ja rahastamise lepingu, mille kohaselt CWPI pidi teostama või laskma teostada ehitustöid kõikidel kruntidel. Halifax plc poolt LPDS-iga sõlmitud laenulepingu alusel saadud ettemakseid kasutades maksis LPDS CWPI-le tööde teostamiseks suure ettemakse. Eeltoodust tulenevalt taotles LPDS 7 miljoni Inglise naela suuruse käibemaksu tagasimaksmist samal aastal kantud tootmiskuludelt, mis vastasid CWPI poolt kruntidel teostatavate ehitustööde summadele. CWPI arvestas käibemaksu LPDS-ile tehtud töödele juurde, kuid omas lõpuks õigust arvata maha kogu käibemaks, mida ehitustöid teostanud töövõtjad arvele lisasid.⁸¹ Ühe küsimusena küsiti Euroopa Kohtult, kas nimetatud tegelike töövõtjate ja Halifax plc-d vaheliste tehingute vahelülideks olevate ettevõtjatega on käibemaksu mõttes majandustegevuse raames tehtud tarned ja osutatud teenused. Teise küsimusena küsis Ühendkuningriigi kohus, kas „õiguse kuritarvitamise teooria“ toob kaasa konkreetsete tehingute täitmisest tuleneva hagejate tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise või sellest vabastamise taotluste rahuldamata jätmise.

Tarne ja majandustegevuse objektiivsed kriteeriumid ei ole täidetud maksudest kõrvalehoidumise korral (*tax evasion*), kui tehingute olemasolu kohta on maksuhaldurile tahtlikult valeandmeid esitatud.⁸² Maksude vältimise ja maksukuritegude käsitluste struktuurne sarnasus on olnud maksude valdkonnas iseloomulik, eriti käibemaksu vaidlustes. Mõlemal juhul ei ole maksusoodustuse andmine põhjendatud, kui maksustatavate isikute tegevuse sihiks on luua tingimused maksukoormuse vähendamiseks, kuid maksude vältimist eristab seaduslike võimaluste kuritarvitamine.⁸³ Euroopa Kohtu hinnangul kujutasid Halifaxi kontserni sisesed tehingud endast kaubarneid või teenuste osutamist ja ka majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ning artikli 6 lõike 1 mõttes, kuna nad vastasid kriteeriumidele, millel eelnimetatud mõisted põhinevad. Kokkulepped olid reaalse sisuga ja olid sellisena ka elluviidud, mistõttu ei saadud kinnitust väitele, et maksuhaldurile on tehingute toimumise kohta valeandmeid esitatud. Maksukohustuse vähendamise plaan ei olnud kohtu hinnangul veel piisav argument, et eitada tehingute olemasolu asjaolude maksuõiguslikul tõlgendamisel.

⁸¹ EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc*, p 12–29.

⁸² EKo *Halifax plc*, p 58, 59. Nimetatud seisukohta on kohus korranud järgnevates kohtuasjades, vt näiteks – EKo 06.07.2006, liidetud kohtuasjades C-439/04 *Axel Kittel* ja C-440/04, *Recolta Recycling SPRL*, p 53; EKo 06.12.2012, C-285/11, *Bonik EOOD*, p 38; EKo 13.03.2014, C-107/13 *FIRIN OOD*, p 41.

⁸³ Pistone, p 384

Euroopa Kohus tekitas *Halifaxi* otsuses õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamisega uue maksumaksja pahausksust käsitleva kategooria, s.o maksude vältimise (*tax avoidance*) maksupettuse (*tax evasion*) kõrvale, mis oli seni selgelt nn „karusellpettuste“ näidete varal kohtupraktikas välja kujunenud.⁸⁴ *Halifaxi* kohtuasjas kinnistus praktikas arusaamine, et kui normi tõlgendamine ei välista soodsama maksustamise kohaldamist, siis saab maksude vältimist hinnata tehingute objektiivsete ja subjektiivsete elementide alusel, et veenduda, kas maksukohustuslase soovitud õigus põhineb kuritarvitusel. Kohus on jõudnud järeldusele, et:

„[...] kuritarvituse olemasolu sedastamine käibemaksu valdkonnas nõuab ühest küljest seda, et vaatamata kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga.“

„Teisest küljest tuleb objektiivsetest asjaoludest järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.“⁸⁵

Kohtuotsusest saab kinnitust järeldus, et kuritarvituste keelamise põhimõtet kohaldatakse käibemaksu valdkonnas ning maksude vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk.⁸⁶ Euroopa Kohus on seejuures arvestanud kohtujuristi M. P. Maduro ettepanekuga, mille järgi on maksukohustuslasel õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust. Samuti peab liikmesriik nimetatud testi rakendamisel arvestama, et kuritarvituse keelamine ei ole enam asjassepüütu, kui kõnealuseid tehinguid võib põhjendada teisiti kui üksnes maksusoodustuse saamisega.⁸⁷ Õiguse kuritarvitamise keelamine ei ole ilma sisuliste piiranguteta. Maksumaksja valikuõiguse tunnustamise kohustus (õiguskindlus) on seatud tasakaalustama riigi õigust tehinguid maksustamise eesmärgil ümber kvalifitseerida.⁸⁸

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine maksude vältimise tõkestamiseks toob liikmesriigi haldus- ja kohtupraktikale kaasa ka Euroopa

⁸⁴ Vt lähemalt EK 06.07.2006, liidetud kohtuasjades *Axel Kittel* ja *Recolta Recycling SPRL*, kohtujurist D. R.-J. Colomer ettepanek, p 27–35. Vt maksukuritegude kohta lähemalt käesoleva töö ptk 3.4.

⁸⁵ EKo *Halifax plc*, p 74, 75.

⁸⁶ Kohtuotsusel *Halifaxi* asjas on olnud suur mõju maksuõiguse tõlgendamisele, eriti käibemaksuasjades. J. Swinkels. *Halifax Day: Abuse of law in European VAT*. – *International VAT Monitor* 2006/17 (3), pp 173–181.

⁸⁷ EK *Halifax plc*, kohtujuristi P. Maduro ettepanek, p 85, 89.

⁸⁸ Õiguskindluse tagamisega seotud temaatika on põhjalikumalt käsitletud käesoleva töö ptk 4.2.2.

Kohtu välja töötatud õiguse kuritarvitamise testi kasutuselevõtu.⁸⁹ Teistsugusel lähenemisel, mis ei arvesta eelkõige liidu ühtlustatud õiguse valdkonnas väljakujunenud seisukohti maksude vältimise tõkestamiseks, ei oleks Euroopa Kohtu toetust.

1.2. Õiguse kuritarvitamise testi elemendid

1.2.1. Objektiivsed elemendid

Õiguse kuritarvitamise tuvastamiseks tuleb testi esimese elemendina välja selgitada, kas maksukohustuslase poolt oma tegevusega taotletav soodsam maksustamine on vastuolus Euroopa Liidu õiguse eesmärkidega (nn objektiivne test). Käibemaksuasjades on kohus leidnud, et liikmesriigi ametiasutusel ja kohtul tuleb maksusoodustuse saamine keelata, kui objektiivseid asjaolusid arvestades on tuvastatud, et seda õigust kasutatakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil.⁹⁰ Vastuolu õigusnormiga võib ilmneda objektiivsetest asjaoludest, näiteks kauba tarne suletud isikute ringis (nn karussellpettused), kauba tagasitoimetamine Euroopa Ühenduse territooriumile soodustuse õiguse omandamiseks (nn *U-turne* tehingud), samuti õiguste teostamine, mis toob kahju ühele poolele ja kasu õiguse teostajale.⁹¹ Kuritarvitamise testi esimesel tasandil tuleb saada kinnitust väitele, et õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine eeldab tehingu tegeliku majandusliku sisu väljaselgitamist.

Käibemaksuasjades on võrreldes *Emsland-Stärke* kohtuasjas väljendatud seisukohtadega muutunud objektiivse elemendi käsitlus, milles rõhutati normide eesmärgi saavutamata jätmist, kui aga *Halifaxi* kohtulahendist alates peab maksumaksja tegevuses olema vastuolu kohaldatava normi eesmärkidega. Rõhuasetuse muudatus on olnud maksuasjades vajalik selleks, et tagada paindlikum asjaolude käsitlus maksustatavate tehingute korral, kuna negatiivseid asjaolusid võivad anda parema võimaluse selgitada isiku käitumise lahknevust õiguse tegelikest eesmärkidest.⁹² Kohus on *Halifax* asjas võtnud kokku varasema kohtupraktika ja on märkinud, et liidu õigusnorme ei saa laiendada selliselt, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, s.t tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu liidu õigusega ettenähtud soodustustest.⁹³ Kohus on *Halifaxi* asjas sedastanud, et:

⁸⁹ K. Alvesson. Anti-Avoidance Rules in the European Union and a Comparison with Canada and Australia. – M. Lang, P. Melz jt (eds). Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. Amsterdam: IBFD 2010, p 521.

⁹⁰ EKo 06.12.2012, C-285/11, *Bonik EOOD*, p 35–37.

⁹¹ De Broe (2008), p 756.

⁹² *Ibid*, p 774.

⁹³ EKo *Halifax plc*, p 69; EKo *Ampliscientifica Srl* jt, p 27.

„neutraalse maksustamise põhimõttega ja järelikult ka nimetatud [käibemaksu]-süsteemi eesmärgiga oleks vastuolus see, kui lubada maksukohustuslastel tavapäraste majandustehingute raames tasunud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, samas kui [käibemaksu]direktiivi või selle direktiivi üle võtnud sise-riiklike õigusnormide mahaarvamise süsteemi sätted ei luba ühegi tehingu pealt käibemaksu maha arvata või lubavad seda üksnes osaliselt.”⁹⁴

Weald Leasing kohtuasjas on liikmesriigi kohtu poolt tõstatatud küsimus, mida peetakse silmas mõiste all „tavalised majandustehingud.“ Euroopa Kohus on märkinud selgituseks, et:

„[n]imelt ei saa kuritarvitust tuvastada selle põhjal, milliseid tehinguid asjaomaseid tehinguid teinud ettevõtja tavapäraselt teostab, vaid nende tehingute esemest, eesmärgist ja tagajärgedest lähtudes.”⁹⁵

Euroopa Kohtu hinnangul ei mõjuta järeldusi asjaolu, et ettevõtja tehingud ei ole sellised, mida ta oma tavapärasel majandustegevuses teostab, sest käibemaksualaste kuritarvituste kontekstis ei ole oluline, milliste tehingutega maksu maksja harilikult tegeleb, vaid tehingute tegelik sisu. „Tavalised majandustehingud“ tähendavad selliseid toiminguid, mis vastavad tavapärastele tingimustele ja äriliste eesmärkidele, millega ei minda vastuollu EL õiguse eesmärkidega.⁹⁶ Selgemalt on käsitletud tehingu vastuolu kohaldatava õigusega *E. Cussens, J. Jennings, V. Kingston* kohtuasjas, kus Euroopa Kohus juhtis eelotsusetaotluse teinud kohtu tähelepanu kohustusele tuvastada, kas lepingud toovad kaasa maksusoodustuse andmise, mis on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 13B osa punkti g eesmärgiga vabastada ehitiste ja maa võõrandamine maksustamisest enne esmast kasutuselevõttu. Ebatavaliseks osutus tehing, mille alusel ei olnud kinnistuid kasutamiseks üle antud, millele viitasid asjaolud, et vähem kui kuu pärast lepingu sõlmimist leping lõpetati, seejärel sõlmiti koheselt hinnalt oluliselt kallim müügileping, millele käibemaksu enam juurde ei arvestatud. Kuuenda direktiiviga oli kohtu hinnangul vastuolus olukord, kus maksuvabastuse kohaldamise tingimus oli näiline.⁹⁷ Kui maksusoodustuse saamiseks

⁹⁴ EKo *Halifax plc*, p 80.

⁹⁵ EKo 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*, p 44, 45. Kohus on käsitlenud „tavapäraste tehingute“ mõistet kuritarvitamise testi objektiivsete tunnuste all, seevastu on näiteid, kus seda mõistet analüüsitakse testi subjektiivsete elementide juures. Näiteks kohtujurist J. Mazak on mõistet hinnanud p-s 33 järgnevalt: „kas tehingust tuleneb selliste tehingutega tavaliselt seotud ärilisi kohustusi ja riske, oluline hinnangu andmisel tehingu näilikkuse ning seega ka selle kohta, kas tehingu sisuline eesmärk on maksusoodustuse saamine.“

⁹⁶ D. Weber. Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1. – *European Taxation* 2013/53 (6), p 252.

⁹⁷ EKo 22.11.2017, C-251/16, *E. Cussens, J. Jennings, V. Kingston*, p 74, 75. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis g ette nähtud maksuvabastus puudutab kinnisasjade võõrandamist, mis toimub pärast seda, kui nende omanik või rentnik on neid kinnisasju tegelikult kasutanud. Uue kinnisasja esmane võõrandamine seevastu ei ole maksust vabastatud.

on tingimus täidetud, kuid tehing on näilik (mitte „tegelik“ ega „sisuline“), ei saa käibemaksueeskirjade kohaldamine täita oma eesmärki.⁹⁸

Tehingute hindamisel on Euroopa Kohus ka *Part Service* asjas märkinud, et „[...] liikmesriigi kohtul tuleb esmajärjekorras kontrollida, kas tehingute soovitatav tulemus on ebakohase maksusoodustuse saamine.“⁹⁹ Siseriikliku kohtu hinnata oli eeldõige küsimus, kas tegemist on ühe või mitme tehinguga, milles iga teenus on iseseisev ja tooks seetõttu kaasa erineva maksuõigusliku tagajärje. Kohtuasjas oli kõne all maksusoodustus, mis on seotud liisinguga tegeleva äriühingu lepingupartneriks olevale äriühingule ülesandeks tehtud teenuste maksuvabastusega kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktide a ja d alusel. Kohus leidis, et tulemus, millega liisinguga tegeleva äriühingu teenus jaotatakse osadeks, s.o maksustatavaks ja maksuvabaks teenuseks, on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõikega 1, mille kohaselt maksustatakse kõik tasuna käsitatav, mille tarnija tarnete eest on saanud või saab.¹⁰⁰ Majanduslikult ei olnud maksukohustuslase tehingud maksuõiguslikult eraldi hinnatavad, sest ebakohasele vormile vaatamata tuli tehinguid vaadelda objektiivselt kokkukuuluvana.

Tavapärasteks tehinguteks on seega tehingud, mis ei ole osa maksude vältimise skeemist, ehk tehingud, millel on majanduslik sisu. Selleks, et tuvastada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, on põhimõtteliselt vajalik vahetu seose kindlakstegemine konkreetse tehingu ning sellele eelnevate ja järgnevate tehingute vahel, mis kogumis annavad õiguse maksukohustuse vähendamiseks.¹⁰¹ Omavahel seotud tehingutele hinnangu andmine, millega võetakse arvesse kõigi tehingute majanduslikke eesmärke ja tagajärgi, võimaldab eristada seda osa maksumaksja teostatud õiguslikest toimingutest, millest ei nähtu EL õiguse kuritarvitamise tunnuseid ja on seega tavapäraseks majandustehinguks. Neutraalse maksustamisega oleks vastuolus olukord, kui ebakohase juriidilise vormiga tehingu tulemusena võimaldatakse sisendkäibemaksu maha arvata, sest eksitava juriidilise vormiga tehingud ei ole ettevõtluse mõistega hõlmatud.¹⁰²

Otseste maksude asjas, nt *Cadbury Schweppes* asjas on kohus viidanud *Emsland-Stärke* ja *Halifaxi* kohtuasjades jõutud järeldustele, mille järgi peab kuritarvitamise olemasolul selguma, et vaatamata ühenduse õigusega ettenähtud tingimuste täitmisele ei ole saavutatud asutamislepinguga taotletav vabaduse

⁹⁸ EK E. Cussens, J. Jennings, V. Kingston, kohtujuristi M. Bobek ettepanek, p 76.

⁹⁹ EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl*, p 58.

¹⁰⁰ EKo *Part Service Srl*, p 59, 60.

¹⁰¹ EKo 08.06.2000, C-98/98, *Midland Bank*, p 24; EKo 04.05.2006, C-169/04, *Abbey National plc*, p 26 ja EKo 27.09.2001, C-16/00, *Cibo Participations*, p 29.

¹⁰² Ettevõtluse mõistel on sõltuvalt maksu liigist erinev tähendus, nii näiteks on see KMS § 2 lg 2 tähenduses „iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest.“ TuMS § 14 lg 2 järgi aga on ettevõtlus „iseseisev majandus- või kutsetegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest vm tegevusest.“ Oluliseks sarnasuseks on isiku tegevuse iseseisev olemus teenuse osutamiseks või kauba võõrandamiseks, mis puudub, kui tehingu eesmärk on luua üksnes tingimused maksueelse saamiseks.

eesmärk.¹⁰³ Arvestada tuleks aga sellega, et siseriiklikud meetmed, mida otseste maksude asjades vaadeldakse, võitlevad küll maksude vältimise vastu, kuid samas ka takistavad või muudavad ebamugavaks isikute juurdepääsu liikumisvabadustele.¹⁰⁴ Konkreetset *Cadbury Schweppes* asjas maksustas Ühendkuningriigi maksuhaldur siseriikliku õigusakti alusel sellise residendist äriühingu tütar-ettevõtja kasumi, mis oli asutatud väljaspool Ühendkuningriiki. Kohus leidis, et sellisel siseriikliku õigusaktil on asutamisvabadusele ebasoodne mõju, mis kujutab endast olulist vabaduse piirangut. Asutamisvabadusega taotletav objektiivne olukord, mida EÜ asutamislepinguga kaitstakse peaks kohtu hinnangul kajastuma äriühingu tegelik kohalolekus ning reaalses tegutsemises teises soodsama maksurežiimiga liikmesriigis.¹⁰⁵ Selliselt on maksude vältimise käsitlusel ühesugune tuum, mis kohaldub nii kaudsete kui ka otseste maksude korral, kuid lubab siiski funktsionaalseid erinevusi põhimõtte kohaldamise erinevates kontekstides ja arvestab vajadustega, mis tekivad otseste maksude kohaldamisel.¹⁰⁶ Otseste maksude puhul on küsimus seotud enam riigi maksude vältimise tõkestamise reegli kohaldamisega EL õigusega hõlmatud situatsioonis.

Euroopa Kohus on käibemaksuasjades näinud õiguse kuritarvitamise keelamise objektiivse elemendina ebakohase tehinguga kaasnevat õiguslikku tagajärge, kui see on vastuolus soodustust andva normi eesmärgi ja mõttega. Otseste maksude valdkonnas vastab „ebakohaste tehingute“ mõistele „näilikud tehingud“, mida iseloomustab majandusliku sisu puudumine, kuigi juriidiline vorm annaks aluse soodsama maksustamise kohaldamiseks. Objektiivse testi keskseks ülesandeks on kindlaks teha, kas õiguslik tagajärg vastab tehingu majanduslikule sisule, mida tuleb hinnata maksuskeemi kontekstis.

1.2.2. Subjektiivsed elemendid

Euroopa Kohtu praktikast tuleneb seisukoht, et õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaselt on keelatud tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille *peamine eesmärk* on saada maksueelist.¹⁰⁷ Esmalt tuleb märkida, et tehingu eesmärk, ehk õiguslikke toiminguid iseloomustav subjektiivne element, ei ole iseenesest riiklike makse sätestavatele õigusnormidele omane, kui normi sisuks on maksukohustuse tekkimine või maksusoodustuse kohaldamine.¹⁰⁸

¹⁰³ EKo 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc jt*, p 64.

¹⁰⁴ Terra/Wattel, p 481.

¹⁰⁵ EKo *Cadbury Schweppes plc*, p 3, 46, 54.

¹⁰⁶ Pistone, p 389. Otseste ja kaudsete maksude vältimise tõkestamise erisusi käsitletakse käesoleva töö ptk 2.1.3.

¹⁰⁷ EKo *Ampliscentifica Srl jt*, p 28; EKo 27.10.2011, C-504/10, *Tanoarch*, p 51; EKo 12.07.2012, C-326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, p 35.

¹⁰⁸ EK kohtujuristid on olnud enne Halifax'i lahendit kahtleval seisukohal subjektiivse elemendi olulisuses, vt näiteks kohtujurist C. O. Lenz ettepanekut EKo 05.10.1994, C-23/93 *TV10*, milles on leitud, et nn subjektiivset kriteeriumit ei saaks kohaldada, sest äriühingud ei

Euroopa Kohus on seejuures enne 1999. aastat tehtud otsustes asunud seisukohale, et maksude vältimise tuvastamisel ei oma tahtluse kindlakstegemine tähtsust, kuna maksude vältimine on objektiivsete tunnuste kaudu piisavalt hästi tuvastatav.¹⁰⁹ Kohtu konstrueeritud õiguse kuritarvitamise testis on aga subjektiivsel kriteeriumil täita oluline osa. *Emsland-Stärke* kohtuasjast alates on kohus näinud kuritarvitamise keelamise põhimõtte ühe osisena tahtlust omandada ühenduse õigusnormist tulenevat soodsamat tagajärge, s.t tehingupoolel, kellel tekkis õigus saada soodustust (nt eksporditoetus) oli see ka asjaomaste kokkulepete motiiviks.¹¹⁰ Kokkulepete sisu, mida pooled soovisid saavutada, saab selgeks poolte tehingute objektiivsete asjaolude hindamisel, sest tehingu näilik olemus paljastab ka tehingu lõpliku eesmärgi. *Halifax* asjas on kohus täiendanud subjektiivset elementi nõudega, et liikmesriigi kohus tuvastaks tehingute peamise eesmärgina maksusoodustuse saamise.

Kohtujurist P. Maduro on selgitanud, et tahtlus ei tähenda tegevust läbiviivatele isikutele omistatavaid subjektiivseid tunnuseid, sest hinnang antakse tehingu(te)st enestest lähtuvalt. See tähendab, et tähendust ei oma füüsilise isiku psüühiline seisund (süü vorm), vaid asjaolu, et tegevusel ei olnud peale maksusoodustuse saamise muud objektiivset selgitust.¹¹¹ Kui jätta maksukaalutlused kõrvale, peaks kaasuse asjaoludest tulenevalt selguma, kas tegevusel on iseseisev alus, mis tuleneb majanduslikest põhjendustest. Seega on õiguse kuritarvitamise kriteeriumi testi teine osa subjektiivne ainult niivõrd, kuivõrd selle alusel tuleb kindlaks teha maksunduslike põhjenduste osatähtsus.¹¹² Ettevõtjal võib olla mitmeid motiive, näiteks turundusest või tegevuse korraldamisest tulenevad põhjendused kokkulepete sõlmimiseks, kuid see ei mõjuta lõppjäreldest, kui toimingute peamine eesmärk on saada maksusoodustust.

Kohtuasjas *Part Service* on Euroopa Kohtul palutud täpsustada, kas mõiste „peamine eesmärk“, vastab määratlusele „tehing, mida ei tehta majanduslikel põhjustel, vaid üksnes maksusoodustuse saamiseks.“ Kohus on jäänud *Halifaxi* lahendis sedastatu juurde, selgitades, et „kuritarvituse võib tuvastada siis, kui

saa ilmutada tahet või kohtujurist L. A. Geelhoed ettepanekut EKo 23.09.2003, C-109/01 *Akrich*, milles kohtujurist kritiseeris *Emsland-Stärke* lahendist nähtuvat subjektiivset elementi põhjusel, et asjaosaliste motiive on keeruline kindlaks teha, samuti ei ole kuritarvitamist võimalik tuvastada enne, kui keegi selle üles tunnistab.

¹⁰⁹ EKo 12.07.1988, C-138/86, *Direct Cosmetics*, p 22, 23.

¹¹⁰ De Broe (2008), p 765.

¹¹¹ EK *Halifax plc jt*, kohtujuristi P. Maduro ettepanek, kohtuasjas *Halifax*, p 70, 86. Kohtujurist on p-s 86 jõudnud järeldusele, et subjektiivsete asjaolude peaks olema kitsam, leides, et maksukohustuslasele „ei anta taotletavat õigust ainult juhul, kui asjaomasel teostatud majandustegevusel ei ole muud objektiivset põhjendust kui selle õiguse taotlemine maksuhaldurilt.“ Euroopa Kohus laiendas kohtujuristi pakutud subjektiivse elemendi kohaldatavust, kasutades sõnastust „peamine eesmärk“.

¹¹² Kui isik teatab, et ta on ebasoodsat maksuõigusnormi tahtlikult vältinud, võib see viidata eesmärgile, kuid see ei välista nn „objektiviseeritud tahtluse“ väljaselgitamist, sest maksustatavate isikute käitumisele maksukohustuse vähendamisel tuleb anda sisuline hinnang. Vt selle kohta – D. Weber (1/2013), p 253.

maksusoodustuse saamine on asjaomase tehingu või tehingute peamine eesmärk.“ Küsimus tõusetus sellest, et *Halifaxi* lahendi punktis 82 oli märgitud, et maksusoodustus, kui tehingute ainus eesmärk, võimaldas tuvastada kuritarvitamise olemasolu. Kohtu järeldest *Part Service* asjas nähtub aga, et juhul, kui liikmesriigi kohus tuvastab, et tehingute ainsaks eesmärgiks on maksusoodustuse saamine, on juba ületatud miinimumkünnis, mis võimaldab tehingut kuritarvituseks kvalifitseerida.¹¹³

Part Service kohtuasjas käsitletud maksuskeemi iseloomustas asjaolu, et üks maksustatav teenus (liisingitehing) oli jaotatud kahe omavahel äriselt seotud äriühingu vahel – kasumimarginaal oli täielikult omistatud äriühingule, mille teenusele kohaldati maksuvabastust (krediidi andmine), samas käibemaksuga maksustatava äriühingu tegevus taandus sõidukite üürileandmise teenuseks, millele lisatud käibemaksu sai maha arvata.¹¹⁴ Tehingute struktureerimise tulemusena oli maksumaksja kliendi poolt liisingulepingu alusel makstav tasu jaotatud osadeks, et vähendada maksustatavat summat. Euroopa Kohtu juhise järgi peab siseriiklik kohus antud olukorras hindama, kas „teingu lepingulisest ülesehitusest kaugemale vaadates näitavad talle esitatud tõendid, et tegemist on üheainsa tehinguga.“¹¹⁵ Seejuures omab olulist tähtsust aspekt, kas tehingu osadeks jagamine on olnud näilik, mis ilmneb juhul, kui tehinguga hõlmatud toimingud on tegelikult nii tihedalt seotud, et nad moodustavad kokku objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu. Üheks kindlamaks argumendiks subjektiivse elemendi sisustamisel on tehingute näilikkus või ebakohasus, mis viitab asjaosaliste peamisele eesmärgile saada põhjendamatut maksueelist, sest üldjuhul ei tee samas olukorras olevad isikud selliseid tehinguid. Tehingu ebakohane kujundus ei ole määrava tähtsusega, kui maksude vältimine eesmärk nähtub piisavalt selgelt maksumaksja tegevuse eesmärgina, s.o juhul, kui tehingul ei ole teist loogilist selgitust.¹¹⁶

Hilisemas kohtupraktikas on Euroopa Kohus suunanud käibemaksuasjades enam tähelepanu ebatavalise sisuga lepingutingimuste tuvastamisele, et eristada selgemalt ebakohaseid tehinguid tavapärastest tehingutest. Kohtuasjas *WebMindLicenses* juhtis kohus tähelepanu sellele, et hinnata tuleb, kas leping kujutab endast puhtalt näilikku skeemi olukorras, kus tõusetus kahtlus, et varjati asjaolu, et asjaomast teenust, s.o. residendi oskusteavet kasutava veebisaidi haldamine, ei osutatud tegelikult madalama maksumääraga liikmesriigist.¹¹⁷

¹¹³ EKo *Part Service Srl*, p 44. Järeldust on üle korratud järgneva kohtupraktikas – vt EKo *E. Cussens* jt p 53.

¹¹⁴ Kasu liisingu ja finantsteenuse eraldamisest said kliendid, kes said sõiduki soodsamalt osta ja müüjad omandasid sellega konkurentidega võrreldes olulise konkurentsieelise – vt lähemalt Swinkels, J. P. Abuse of EU VAT Law in *Part Service*. – *International VAT Monitor* 2009/20 (1), p 24.

¹¹⁵ EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl*, p 54.

¹¹⁶ K. Kiegebeld. Anti-Abuse in the Field of Taxation: Is There an Overall Concept. – *EC Tax Review* 2009/18 (4), pp 144–145.

¹¹⁷ EKo 17.12.2015, C-419/14 *WebMindLicenses Kft*, p 44.

Selles kaasuses andis resident litsentsilepingu alusel teise liikmesriigi äriühingule üle oskusteabe, mida viimane kasutas residendi päritoluriigis teenuse osutamiseks. Näiliku skeemi olemasolule võis kohtuotsuse järgi viidata teises riigis asuva ettevõtja tegeliku asukoha puudumine (inim- ja tehniline ressurss) ning majandustegevust iseloomustab teises riigis asjaolu, et äriühing ei teosta toiminguid enda nimel ega omal vastutusel. Nii selles kohtuasjas, kui ka *RBS Deutschland* asjas on kohus hinnanud tegureid, mis võiksid viidata sellele, et tegemist on näiliku skeemiga, millel puudub tegelik majanduslik sisu.¹¹⁸ Tehingu näilikkust iseloomustavad tunnused, ehk lepingutingimused, mida tavalises situatsioonis sõltumatud pooled kokku ei lepiks, on aja jooksul omandanud käibemaksuasjades suurema tähtsuse, seda eelkõige juhtudel, kui vaidlusalune küsimus haakub EL liikumisvabadustega. Kuritarvituse tuvastamiseks tuleb hinnata tehingu ärilisi põhjendusi. Samas tehing, mis sisaldab arvestatavaid maksusoodustusi, ei ole veel piisav asjaolu, et järeldada õiguse kuritarvitamist, kui see on tehtud valdavalt ärilistel kaalutlustel.¹¹⁹

Erinevalt käibemaksuvaidlustest tuleb kohtupraktikas otseste maksude valdkonnas selgemalt esile õiguse kuritarvitamise subjektiivse testi tuvastamise tingimusena tehingu näilikkus.¹²⁰ Näiteks kohtuasjades *ICI*, *Cadbury Schweppes* ja *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* on kohus leidnud otseseid makse käsitlevaid kaasuseid vaagides, et vabaduse piirangut saab õigustada vaid juhul, kui see puudutab üksnes „puhtalt näilikke skeeme“, mille eesmärk on vältida riigis tavapäraselt makstava tulumaksu kohaldamist.¹²¹

Subjektiivse elemendi näol on tegemist lisatingimusega õiguse kuritarvitamise tuvastamiseks, kui objektiivsed asjaolud osutavad sellele, et maksukohustlase tegevus ei ole kooskõlas normi eesmärgiga. Antud element ei ole aluseks uue õigusliku kvalifikatsiooni andmiseks, vaid annab võimaluse hinnata, kas maksumaksja on tegutsenud heas usus. Pahauskset tehingut saab põhjendada ennekõike läbi maksumaksja kaalutluste, ehk millest on ajendatud valitud tehingu juriidiline vorm. Seejuures ei tähtsustata toiminguid teostanud füüsiliste isikute teadmisi või soove, vaid tehingu peamist eesmärki maksusoodustuse saamiseks majanduslikult võrreldavate tehingutega saavutatavate tulemustega kõrvutamisel.

¹¹⁸ EKo 22.12.2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, p 50, 51. Otsus puudutas liisingtehingutega seotud tasusid, mis olid kujundatud käibemaksu vältimiseks nii Ühendkuningriigis kui ka Saksamaal. Ühendkuningriigi maksuhaldur luges need osutatuks teenuse osutaja tegevuskohas, s.t Saksamaal. Kuna Saksamaal peeti kõnealuseid tehinguid kaubatarneks, siis loeti kaup tarnituks Ühendkuningriigis. Lõppkokkuvõttes ei tasutud liisingmaksetelt käibemaksu üheski riigis.

¹¹⁹ EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc*, p 69; EK 17.12.2015, C-419/14, *WebMind-Licenses Kft*, kohtujurist M. Wathelet ettepanek, p 80.

¹²⁰ Weber (1/2013), p 256.

¹²¹ EKo 16.07.1998, C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, p 51; EKo 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc jt*, p 55; EKo 13.03.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, p 72. Otseste maksude erineva lähenemise kohta vt lähemalt käesoleva töö ptk 2.1.1.

1.3. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte funktsioon maksuõiguses

1.3.1. Euroopa Liidu õiguse üldpõhimõtte

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte seab liikmesriigi maksuhaldurile ja kohtule ülesandeks maksukohustuslase poolt loodud õigusliku olukorra, s.o nii objektiivsete kui ka subjektiivsete elementide hindamise. Ühtne käsitus EL-s loob eeldused juhtumite ühetaoliseks kohtlemiseks samadel alustel kõigis liikmesriikides. Nimetatud põhimõtte funktsiooni maksuõigussuhetes kitsamalt analüüsides tuleb aga esmalt välja selgitada, millist eesmärki põhimõtte maksuõiguses täidab. Eesmärkidest tulenevalt võib tõstatada omakorda küsimuse, kas tegemist on üksnes maksuõigusele omase tõlgendamise viisiga või on sellel üldpõhimõtte tunnused, millel on oluline kaal õigussuhete reguleerimisel.

Euroopa Kohus on kohtupraktikas sisustanud õiguse kuritarvitamise mõiste, mille kohta on kohus *Emsland-Stärke*, *Halifax* ja *Cadbury Schweppes* kohtuotsustes üheselt mõistetavalt märkinud, et õiguse kuritarvitamine on põhimõttena keelatud. Kohtul on võimalus läbi legitiimse kohtuliku aktivismi protsessi luua üldisi põhimõtteid, mida saab kasutada mehhanismina liidu õiguse täiendamisel, selle parema sidususe tagamiseks liikmesriikides. Seejuures ei ole Euroopa Kohus seotud põhimõtete käsitlusega liikmesriigi õiguses, vaid juhindub Euroopa õiguse poolt seatud eesmärkidest ja õigusreegli standarditest.¹²² *Kofoed* kohtuasjas on Euroopa Kohus märkinud ühinemisdirektiivis¹²³ sätestatud maksude vältimise vastase normi selgitamisel, et see peegeldab –

„ühenduse õiguse üldpõhimõtet, mille kohaselt on õiguse kuritarvitus keelatud. Maksumaksjad ei tohi ühenduse õigusnormidest vääralt või ebaõigesti kasu saada.“¹²⁴

Euroopa Kohtu järelduste olulisust *Kofoed* kohtuasjas rõhutab asjaolu, et Taani kohus pöördus Euroopa Kohtu poole, et küsida, kas liikmesriigil on õigus reageerida võimalikule õiguse kuritarvitamisele kohtu tunnustatud põhimõttele tuginedes ka sellisel juhul, kui ühinemisdirektiivis sätestatud maksude vältimist sätestavat artiklit 11 lõiget 1 punkti a ei ole siseriiklikku õigusesse üle võetud. Nimetatud direktiivi artiklis on liikmesriigile antud võimalus kasutada normi

¹²² X. Groussot. General Principles of Community Law. Netherlands: Europa Law Publishing 2006, pp 9–10.

¹²³ EL Nõukogu direktiiv 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (90/434/EMÜ; ühinemisdirektiiv). 19.10.2009 – EÜT L 310, lk 34–46. Direktiivist tulenevad maksuvabastused, nt äriühingute ühinemistel või jagumistel, kuid direktiivi eesmärkide hulka kuulub ka liikmesriikide finantshuvide kaitsmine, kui maksuvabastusi omandatakse ebaõigelt viisil.

¹²⁴ EKo *Kofoed*, p 38.

maksude vältimisele osutavate eelduste olemasolul riigisisises õiguses maksukohustuslasele direktiiviga tagatud õiguse piiramiseks.¹²⁵ Samuti ei ole lubatud direktiivi otsekohaldamine, kohtupraktika kohaselt ei saa direktiiviga iseenesest panna üksikisikule kohustusi ning direktiivi kui sellist ei saa ka koormavalt üksikisiku vastu kohaldada.¹²⁶ Selles olukorras, kus liikmesriik ei olnud direktiivi üle võtnud, tekkis küsimus õiguse kuritarvitamise keelamise kui üldpõhimõtte olemasolust.

Kohtuotsuses on viidatud varasematele kohtulahenditele, milles on õiguse kuritarvitamist käsitletud käibemaksu, otseste maksude ja asutamisvabaduse valdkonnas.¹²⁷ Kohus on sellega rõhutanud põhimõtte olulisust Euroopa õiguses tervikuna, mis kohaldub erinevates õiguse valdkondades, samuti kohaldub põhimõtte liidu õigusega ette nähtud õigustele ja soodustustele sõltumata sellest, kas need õigused ja soodustused põhinevad aluslepingutel, määrusel või direktiivil.¹²⁸ Põhimõtte ei ole seega omane ühele valdkonnale ega seotud kindla õiguse teostamisega, seetõttu saab ka rääkida üldisest põhimõttest Euroopa õiguses. Üldpõhimõtted on Euroopa õiguses reeglina üle võetud liikmesriikide enda õigusest ja on tihti omased paljudele õigussüsteemidele, muutudes seeläbi ka liidu õiguse osaks. Hea usu põhimõttest tulenev õiguste kuritarvitamise keelamine on üheks selliseks põhimõtteks, millel on Jerzy Wróblewski õiguspõhimõtete jaotuse järgi õiguse üldpõhimõtte tunnused.¹²⁹ Üldpõhimõtte kasutamise taotletakse olulise eesmärgina õiguste seadusvastasel viisil teostamise keelamist, millel on õiguskorra ühtsuse säilimise eesmärgina oluline väärtus.¹³⁰ Seega on õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttel universaalne mõju, millega hinnata positiivse õiguse normide siduvust, mis on seeläbi ka õiguse üldpõhimõttena aktsepteeritav.

Euroopa Kohus on *Kofoed* asjas leidnud, et liikmesriigil on EL-s harmoneeritud direktiivi kohaldamisel võimalus tugineda maksupettust või maksustamise vältimist käsitlevatele siseriikliku õiguse üldsätetele, mida tuleb tõlgendada ja rakendada kooskõlas EL õigusega, sh arvestada suunistega, mis on antud Euroopa Kohtu poolt õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte rakendamisega seotud

¹²⁵ M. Lang. Cadbury Schweppes Line of Case law from the Member States Perspective. – R. De la Feria, S. Vogenauer (eds). *Prohibition of Abuse of Law*. Oxford: Hart Publishing 2011, p 457.

¹²⁶ EKo 05.10.2004, liidetud kohtuasjades C-397/01; EKo 12.10.2001, C-403/01, *Pfeiffer jt*, p 108.

¹²⁷ EKo 09.03.1999, C-212/97, *Centros Ltd*, p 24; EKo *Halifax jt*, p 68, 69; EKo *Cadbury Schweppes jt*, p 35.

¹²⁸ Vt näiteks EKo *Kefalas jt*; EKo 11.10.1977, C-125/76 *Cremer*; EKo *Centros*, p 24.

¹²⁹ U. Bernitz, J. Nergelius. *General Principles of European Community Law*. Netherlands: Kluwer Law International BV 2000, pp 110–112; Piantavigna (2011), p 135.

¹³⁰ Otsustuspõhimõtteid võib jagada väärtuspõhimõteteks ja eesmärgipõhimõteteks, millest viimased taotleavad õiguskorra jaoks olulise eesmärgi saavutamist. Vt lähemalt – A. Aarnio. *Õiguse tõlgendamise teooria*. Tallinn: Juura 1996, lk 70.

asjades.¹³¹ Seega on Euroopa Kohus näinud sellel põhimõttel väga laia kohaldamisala, sh liikmesriikide maksude vältimise tõkestamise reeglite sisustamisel (Eestis MKS § 84), et seda EL üldpõhimõttena rakendada. Üldpõhimõtet saabki iseloomustada fundamentaalse õiguse propositatsioonina, millest tuletatakse konkreetsed normid.¹³² EL üldpõhimõtte funktsiooni võib käsitleda kolmetasandilisena: 1) lünkade ületamise vahend läbi Euroopa Kohtu praktika, millega tagatakse EL õiguse autonoomia ja sidusus; 2) abivahend EL õiguse ja liikmesriigi õiguse tõlgendamisel, kui see on seotud liidu õiguse kohaldamisega; 3) EL teise õiguse seaduslikkuse hindamise vahend.¹³³

Vastukaaluks seisukohale, et tegemist on üldpõhimõttega, on erinevad autorid leidnud, et tegemist on üksnes vahendiga maksuhaldurile maksude vältimise tõkestamisel, seetõttu on sellel meetodil üksnes „põhimõtte“ nimetus, mis koondatakse alla erinevaid õiguse kuritarvitamise vorme ja nende tõkestamise reegleid Euroopa õiguses.¹³⁴ Nimetatud seisukoha kujundamisele on kaasa aidanud kohtujurist P. Maduro, kes on *Halifaxi* asjas tehtud ettepanekus märkinud, et: „[...] kuritarvitamise mõiste toimib põhimõttena, mis reguleerib ühenduse õiguse tõlgendamist, [...]“ Kohtujuristi hinnangul on põhimõtte rakendamisel oluline nimelt õigusnormide teleoloogilise kohaldamise ala, et teha kindlaks, kas väidetav õigus tuleneb tegelikult maksukohustuslase poolt silmas peetud õigusnormist. Tõlgendamise põhimõttena käsitletav reegel aitab kohtujuristi hinnangul kaitsta normide sõnasõnalisele tähendusele põhineva õiguse formaalse kohaldamise eest.¹³⁵

Probleem on ka ühtse seisukoha esitamisel, mis kinnitaks põhimõtte üldist mõju, sest kõnealune põhimõte ei ole ühetaoliselt kohaldatav kõigi maksustatavate juhtumite korral. Kohtuasjas *3M Italia SpA* küsiti kohtult mh, kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte on ühenduse õiguse põhimõte ainult ühtlustatud maksude valdkonnas ja valdkondades, mida reguleeritakse teise ühenduse õigusega, või see laieneb ka EL ühtlustamata maksude valdkondadele. Kohus on vastuseks leidnud, et on kahesugused käsitlused, mis on seotud:

¹³¹ EK *Kofoed*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek, p 63, 64.

¹³² T. Tridimas. *The General Principles EU law* 1. Oxford: Oxford University Press 2006, p 401.

¹³³ K. Lenartes, J. A. Gutiérrez-Fons. *The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU Law*. – *Common Market Law Review* 2010/47 (6), p 1629.

¹³⁴ Vt näiteks – Weber (1/2013), p 264; A. Zalasinski. *The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia case*. – *European Taxation*, 2012/52 (9), p 453.

¹³⁵ EK *Halifax jt* kohtujuristi P. Maduro ettepanek, p 69, 70, 74. Euroopa Kohus ei võtnud kohtujuristi seisukohti *Halifaxi* otsusesse üle.

1. „[...] vaidlusega, milles maksumaksjad tuginevad või võiksid tugineda pettust või kuritarvitamist kasutades liidu õiguse normile.“ ja
2. „[...] sellise siseriikliku sätte kohaldamis[ega], mis sisaldab mõne EL toimimise lepingus tagatud vabaduse piirangut, [ja] sellise piirangu võimalikku põhjendamist vajadusega ennetada kuritarvitusi.“¹³⁶

Euroopa Kohus ei ole näinud vajadust ühtlustada põhimõtte kohaldamist kõigis nii ühtlustatud kui ka ühtlustamata maksude valdkondades. Erinevus seisneb esiti käibemaksuasjades, kus põhimõtet on võimalik liidu õiguse ülevõtmise tõttu kohaldada vahetult, samas otseste maksude korral tuleb leida õigustusi fundamentaalseid EL vabadusi ja diskrimineerimise keeldu rikkuvate maksude vältimist tõkestavate siseriiklike õigusnormide rakendamiseks. Esimesel juhul on põhiraskus liidu õiguse tõlgendamisel, millega määratakse maksukohustuslaste subjektiivsete õiguste ulatus. Ühised reeglid otseste maksude valdkonnas on suunatud tõkete eemaldamisele ühisturu toimimiselt, seevastu käibemaksu ühise poliitika osaks on täielik käibemaksu reeglistiku harmoneerimine.¹³⁷ Seega, kui liikmesriik soovib maksubaasi kaitsta otseste maksude valdkonnas, siis tuleb vastu võtta maksude vältimise tõkestamise reeglid. Kui reeglid piiravad liidu vabadusi, siis tuleb ka arvestada Euroopa Kohtu poolt välja töötatud standardeid, s.t reegel peab vastama kuritarvitamise testi tingimustele ning olema kooskõlas proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtetega.¹³⁸

Tuleb silmas pidada, et üldpõhimõtted on aga samuti kasutatavad tõlgendamisel, kui küsimus on näiteks liikmesriigi poolt õiguslike meetmete kasutamisest otseste maksude vältimise tõkestamiseks, kuid märksa olulisemaks muutuvad üldpõhimõtted nende suurema õigusjõu tõttu. Otseste maksude valdkonnas, nt *Cadbury Schweppes* kohtuasjas on Euroopa Kohus hinnanud, kas siseriiklik norm oli kooskõlas kuritarvitamise keelamise põhimõttega, mis lubaks maksumaksja vabadusi piirata, või kaotab liikmesriigi norm oma mõju, sest see ei olnud liidu põhimõttega kooskõlas.¹³⁹ Eeltoodust nähtub, et kohus ei tõlgendanud üksnes olemasolevaid õigussuhteid, vaid kaalus võrreldavaid huve ja andis seejärel asjaoludele õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele tuginedes täiesti uue hinnangu. Põhimõtte kasutamine oli seega õigusliku instrumendina vajalik, et sedastada siseriikliku õiguse vastuolu liidu õigusega, mis annab tunnistust kõnealuse põhimõtte üldisest mõjust. Seega on tingimused maksude vältimise tõkestamiseks nii otseste kui kaudsete maksude puhul ühe- taolised, kuigi rõhuasetused on kuritarvitamise keelamisel erinevad.

Euroopa Kohus annab liikmesriikidele läbi nimetatud põhimõtte vahendi, mis võimaldab kaitsta rahvusliku maksusüsteemi ühtsust ja tagada liidu õiguse

¹³⁶ EKo 29.03.2012, C-417/10, *3M Italia SpA*, p 30, 31.

¹³⁷ Pistone, p 390.

¹³⁸ L. De Broe, D. Beckers. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. – EC Tax Review 2017/26 (3), p 138.

¹³⁹ R. De la Feria (2008), p 438.

tõhusust, hõlmates seejuures enamikke maksustamise olukordi.¹⁴⁰ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttel on ühine osa avalike huvide kaitsel (riigi finantshuvid) ja ühisturu toimimise soodustamisel, millega põhjendada kaitstavate huvide olulisust, kui nende kahjustamine on isiku peamiseks või ainsaks eesmärgiks.¹⁴¹ Põhimõtte rakendamine on alati seotud maksukohustuslase tegevuses majandusliku sisu puudumise tuvastamisega, kasutades sõltumata maksuõiguse valdkonnast sarnast lahenduskeemi (testi). Õiguse kuritarvitamise keelamisel põhineval kontseptsioonil maksustatavatest õigussuhetest on täidetud vajalikud eeldused üldpõhimõttena aktsepteerimiseks: s.o piisavalt üldine (abstraktne) ning omab mõjujõudu reguleeritava valdkonna ja õigussüsteemi kui terviku jaoks.¹⁴²

1.3.2. Maksude maksmisest õigusvastaselt kõrvalehoidmise tõkestamine

Õiguskindluse põhimõttest tulenevalt peab koormava õiguse kohaldamine olema ettenähtav, sh peavad maksukohustuse tekkimise alused olema maksumaksjale arusaadavad, et sellest oma tegevuses juhinduda.¹⁴³ Selgus maksuõiguslikus kvalifikatsioonis hõlmab ka õiguse kuritarvitamise väljaselgitamisele järgnevaid tagajärgi, mis ei tohiks olla juhuslikku laadi. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte seab kahtluse alla maksustatava tehingu juriidilise vormi õigsuse ja õigusliku kvalifikatsiooni, pannes seejärel asjaolude hindaja olukorda, kus tuleb teha uus otsustus tehingu maksuõiguslike tagajärgede osas. Järgmisena tuleb hinnata, millised õiguslikud järelelmid võib üldpõhimõtte kohaldamine kaasa tuua.

Liikmesriigi kohtu ülesandena on Euroopa Kohus näinud, et kuritarvitusena käsitletavad tehingud tuleb ümber määratleda selliselt, et taastada olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitust ei oleks esinenud. Seejuures omavad tehingutingimused tähendust tegevuse majandusliku sisu hindamisel, võimaldades tuua selgust majandustehingu asjaoludes.¹⁴⁴ Lepingutingimuste olulisus tõusetus

¹⁴⁰ F. Vanistendael. Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law? – EC Tax Review 2006/15 (4), p 192.

¹⁴¹ L. Cerioni. The „Abuse of Rights“ in EU Company Law and EU Tax law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion. – European Business Law Review 2010/21 (6), p 810.

¹⁴² T. Tridimas. The General Principles of EU Law. Oxford: Oxford University Press 1999, p 1. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte juures rõhutatakse selle võimet ületada nn „halle alasid“ – vt P. Piantavigna, Prohibition of Abuse of law: A New general principle of EU Law? – Intertax, 2009/37 (3), p 169.

¹⁴³ EKo 06.07.2006 liidetud kohtuasjades *Kittel* ja *Recolta Recycling*, p 54; EKo 21.06.2012 liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11, *Mahagéban* ja *David*, p 41; EKo 06.12.2012, C-285/11, Bonik EOOD, p 36.

¹⁴⁴ EKo *Halifax* jt, p 94, 98; EKo *Weald Leasing*, p 49. Vt lähemalt – O. Rousselle, M. H. Liebman. The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of the Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax law. – European Taxation 2006/46 (12), pp 562–563.

P. Newey kohtuasjas, milles tuli Euroopa Kohtul lahendada küsimus, kes oli teenuseid osutanud isik käibemaksuga maksustamise seisukohalt. Probleem tõusetas asjaolust, et maksumaksja muutis tavapäraste tehingute struktuuri selliselt, et teenuseid hakkas osutama soodsama maksurežiimiga asukohas asutatud äriühing, mis tõstatas küsimuse, kas lepingust tulenevad õiguslikud asjaolud, näiteks juhul, kui lepingupooleks ei ole maksumaksja, takistavad käibemaksukohustuse kindlaksmääramist.¹⁴⁵

Nimetatud kohtuasja järgi asutas laenuvahendusteenuseid osutav Ühendkuningriigi resident *P. Newey* äriühingu asukohaga Jersey, et vältida käibemaksu tasumist, mida ei ole võimalik tagasi küsida, sest see on territoorium, kus kuues direktiiv ei olnud kohaldatav. Asutatud äriühing sõlmis laenuvahendusteenuse lepinguid klientidega enda nimelt, kes leiti Jersey äriühinguga sõlmitud alltöövõtulepingu alusel tegutsenud *P. Newey* töötajate poolt. Nimetatud lepingu kohaselt oli *P. Newey* ka pädevus leppida kokku asutatud äriühingu ja laenuvõtjate vahel sõlmitud lepingu tingimuste osas. Sellise maksuskeemi tulemusel ei tasutud Ühendkuningriigis käibemaksu uute klientide saamisele suunatud reklaamiteenustelt Jersey äriühingule, sest reklaamiteenust osutas samuti Jersey äriühing, seetõttu oli teenuse osutamine lepingujärgselt toimunud väljaspool EL. Reklaamiteenus oli aga mõeldud klientidele Ühendkuningriigi territooriumil, mis tõstatas kahtluse, et asjaomaseid reklaamiteenuseid osutati *P. Newey*le tegelikult Ühendkuningriigis ja teenused on seal ka maksustatavad.

Euroopa Kohus rõhutas selles asjas, et ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium on tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine ning teenuste osutamise mõistel on objektiivne olemus, millest tuleb maksuõigusliku hinnangu andmisel lähtuda. Sama kehtib ka lepingutingimuste kohta. Kohus leides, et:

„[k]una lepinguline olukord peegeldab üldjuhul tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, ja selleks, et vastata õiguskindluse põhimõttele, kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kui küsimus on teenuste saaja ja teenuste osutaja tuvastamises tehingus, [...]“¹⁴⁶

Õiguskindluse põhimõttest tulenevalt kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, millele toetudes on maksukohustuslasel õigustatud ootus seaduses sätestatud maksuõiguslikule tagajärjele. Maksuhaldurile ei ole seega antud võimalust lepingutingimustest n-ö mööda vaadata, et õigussuhted koheselt maksunormi järgi kvalifitseerida. Kui aga lepingutingimused ei peegelda tehingute tegelikku majanduslikku sisu, võib asjaosaliste vahel sõlmitud õigussuhted ümber kvalifitseerida. Ärisuhete faktilisi asjaolusid hinnates, ei saa kohtu hinnangul välistada, et tegelikult kasutati teenuseid *P. Newey* huvides Ühendkuningriigis, seetõttu toob õiguse kuritarvitamine kaasa muudatused maksu-

¹⁴⁵ EKo 20.06.2013, C-653/11, *Paul Newey*, p 29, 30.

¹⁴⁶ EKo *Paul Newey*, p 42, 43.

õiguslikus kvalifikatsioonis.¹⁴⁷ Euroopa Kohus on lubanud vaidlustatavad tehingud ümber hinnata selle järgi, kuidas need võiksid olla, kui kuritarvitus puuduks, mis tähendab liikmesriigi kohtule võimalust tuvastada maksustatava õigussuhte olemasolu teenuse osutaja ja tegelikult tehingust äriselt huvitatud isiku (P. Newey) vahel.¹⁴⁸ Tsiviilõiguslikult kehtivad lepingud kaotavad maksuõiguslikus mõttes täielikult või osaliselt oma tähenduse, kui maksustatavate toimingute asjaoludes on selgunud kuritarvitamise tunnused.¹⁴⁹ Kohtuasjas *Cussens jt* on Euroopa Kohus rõhutanud, et kuritarvituse tõttu õiguse või soodustuse andmisest keeldumine on lihtsalt selle tuvastamise tagajärg, et õiguse kuritarvitamise korral soodustuse saamiseks vajalikud tingimused ei olnud tegelikult täidetud.¹⁵⁰ Seega ei ole seaduslikkuse põhimõttega vastuolus olukord, kus keeldutakse kuritarvitamise korral õiguse või soodustuse andmisest ja nõutakse isikult soodustus tagasi, seda ka juhul, kui liikmesriigi õiguses puudub keeldumiseks konkreetne õiguslik alus.¹⁵¹

Kohtul on võimalus hinnata ümber tehingu poolte vahel aset leidnud lepingulised suhted, samuti ignoreerida kasutatavas maksude vähendamise skeemis teise äriühingu olemasolu. Näiteks kohtuasjas *WebMindLicenses* on kohus märkinud olukorras, kus lepingu järgi oli osutaja teenuse teise liikmesriigi ettevõtja ja ka käibemaksu tasuti teises liikmesriigis vastavalt viimase õigusnormidele, ei takistanud käibemaksu ümberarvutamist asukoha liikmesriigis, kus teenuseid tegelikult osutati.¹⁵² Kasutades teist äriühingut maksustamise skeemis, ei võimaldaks see maksumaksjal enda maksukohustuse ulatust piiramatult kujundada. Kohtuasjas *Weald Leasing* on kohus hinnanud vahendava äriühingu kasutamise mõju vähendamist maksustatavatele suhetele, sedastades, et:

„kui Suasi kaasamine nendesse tehingutesse kujutab endast kuritarvitust, tuleb nimetatud kohtul need tehingud ümber määratleda nii, et ta ei võta arvesse Suasi kaasamist ja/või muudab kõnealust määratlust või jätab mainitud tingimused kohaldamata.“¹⁵³

¹⁴⁷ EKo *Paul Newey*, p 44, 51, 52.

¹⁴⁸ Ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium on tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine, milleks tuleks kindlaks teha tehtud tehingute olemus, st kes on tegelikult tarninud kaupa või osutanud teenuseid – vt EKo 07.10.2010 liidetud kohtuasjas C-53/09 ja C-55/09, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs vs Loyalty Management UK Ltd ja Baxi Group Ltd*, p 39, 42.

¹⁴⁹ J. Swinkels. VAT-Saving Solution and Abuse of Law. – International VAT Monitor 2007, 9/10, pp 332–333.

¹⁵⁰ EKo *E. Cussens jt*, p 32.

¹⁵¹ EKo 04.06.2009, C-158/08, *Pometon*, p 28.

¹⁵² EKo *WebMindLicenses kft*, p 54.

¹⁵³ EKo *Weald Leasing*, p 51. Juriidiline isik Suas Ltd oli maksukohustuslase Weald Leasing Ltd poolt maksuskeemi kaasatud kolmas äriühing, mille vahendusel sõlmiti ostu müügi lepingu asemel rendilepingud.

Kuritarvitamisega saaks aga võidelda ainult sellises ulatuses, milles ta on avaldunud. Euroopa Kohtu poolt on asjas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* leitud, et:

„[...], kus selliste elementide uurimisel jõutakse järelduseni, et asjaomase tehingu puhul on tegemist puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puuduvad tegelikud ärilised põhjendused, et jaotatud kasumina käsitletaks üksnes neid intresse, mis ületavad seda, milles oleks kokku lepitud, kui poolte vahel või poolte ja mõne kolmanda isiku vahel ei oleks esinenud erisuhteid.“¹⁵⁴

Vaid osasid maksuskeemiga hõlmatud tehinguid võib seega põhjenduste olemasolul lugeda pahausksseks, kui selle tulemusena saavutatakse selge maksueelis. Euroopa Kohtu praktikale tuginedes saab õigust kuritarvitava tehingu tuvastamisele järgnevat tulemust kirjeldada, kui tehingu: „eiramisena“, „ümberhindamisena“ või „kõrvalejätmisena.“¹⁵⁵ Kuritarvitamise ilmnemisel seisneb põhimõtte kohaldamine esmalt sellise olukorra väljaselgitamises, mis oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks tehtud, ning seejärel määratletud olukorra uuesti hindamises asjasse puutuvate õigusnormide põhjal.¹⁵⁶ Tehinguid tuleks siiski määratleda uuesti viisil, mis lähtub maksumaksja tehingu või toimingu tegelikust majanduslikust sisust, mitte aga normist, mille kohaldamist on maksumaksja eeldatavalt püüdnud vältida. Viimasel juhul võidakse juhendada ettekujutusest, millist juriidilist vormi pidi maksumaksja majandustehtingute struktureerimisel kasutama. Liikmesriigile antud võimalus taastada rikkumisele eelnev olukord on õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte oluliseks funktsiooniks maksuõigussuhete reguleerimisel.

1.4. Vahekokkuvõte

Doktoritöös püstitatud uurimisküsimuseks oli, millist tähendust omab tehingu juriidiline vorm maksustatava tehingu hindamisel?

Tehingu juriidiline vorm omab maksuõiguses tähtsust kahest aspektist lähtudes. Esmalt tuleb arvesse võtta, et maksuseadused seovad teatud tsiviilõiguslike õiguskujundite kasutamiseга maksuõigussuhete tekkimise, kui sellega kaasneb majandusliku sisuga sooritus näiteks kinkena või töötasuna saadud väljamakse tegemine. Tehingu ebakohase juriidilise vormiga on maksumaksja soovinud oma tegevust mahutada nende maksustatavate sätete alla, mis lubavad soodsamat maksustamist. Tehing on sel juhul tehtud maksusoodustust ette nägeva normi sõnastust järgides, kuid tulemus on vastuolus normi sisu ja mõttega. Tehingu muudavad ebakohaseks ebamõistlikud tingimused, mis moonutavad

¹⁵⁴ EKo 13.03.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Thin Cap)*, p 83.

¹⁵⁵ Weber (1/2013), p 325.

¹⁵⁶ EKo *E. Cussens jt*, p 47.

tehingu tegelikku majanduslikku sisu, mida samas olukorras sõltumatud osapooled ei teeks.

Teiseks, maksumaksjatele peab olema tagatud õiguskindlus, et võrreldavad tehingud oleksid samas olukorras maksustatud ühetaoliselt. Käibemaksu neutraalsuse põhimõttest tulenevalt on ühise käibemaksu süsteemi eesmärgiga vastuolus olukord, kui lubada materiaalselt võrdsete tehingute erinevat kohtlemist. Euroopa Kohtu seisukohtade järgi ei tohiks ettevõtja olla eelistatud olukorras üksnes tehingu teistsuguse juriidilise vormi tõttu, võrreldes teiste samas olukorras olevate maksukohustuslastega. Maksuhalduri sekkumine maksu maksja tegevusse peab seetõttu olema kindlates raamides.

Doktoritöös on leitud vastus uurimisküsimusele, kas Euroopa Liidus on olemas ühtset eesmärgipärast lähenemist maksude vältimise tõkestamiseks maksukohustuslase pahausksel käitumisel maksuõigussuhetes?

Euroopa Kohus on *Halifaxi* lahendis ja järgnevides käibemaksuasjades *Part Service*, *Weald Leasing* ja *P. Newey* sõnastanud õiguse kuritarvitamise tunnused, mille järgi tuleb siseriiklikul kohtul hinnata maksukohustuslase läbi viidud tegevust. Õiguse kuritarvitamise tuvastamiseks tuleb esmalt hinnata, kas maksukohustuslase tsiviilõigusliku tehingul on majanduslik sisu ja kas tehingu juriidiline vorm toob kaasa seaduse mõttega vastuolus oleva maksueelse. Nimetatud tingimuste esinemisel tuleb võtta seisukoht, kas ebakohaste tehingute peamiseks eesmärgiks on maksunduslikud kaalutlused ja puuduvad arvestatavad majanduslikud põhjendused ebakohase tehingu kasuks.

Eelnimetatud kriteeriumid võimaldavad sammhaaval jõuda selgusele, kas käsitletaval juhul on tegemist õiguse kuritarvitamisega. Kui isiku tegevus on näiline, siis ei vasta tehing enam majandustegevuse objektiivsetele kriteeriumitele ning õigusnäivus ei too kaasa tsiviil- ega maksuõiguslikke tagajärgi maksukohustuslase poolt soovitud soodsama maksustamise suunas. *Halifaxi* lahendis on Euroopa Kohus esmakordselt maksuasjades sedastanud, et kuritarvituse olemasolu ilmneb, kui õigusnormide ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele vaatamata on tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätete sisu ja mõttega. Teise asjaoluna peab tehingute peamine eesmärk olema maksusoodustuse saamine.

Objektiivsed ja subjektiivsed elemendid on kumuleerivad õiguse kuritarvitamise tunnused, mis tuleb igal üksikul juhul kindlaks teha. Seejuures maksukohustuslase eesmärk, ehk tahtlus maksukohustust vähendada on teiseks tingimuseks, kui käsitatava tegevuse objektiivsed asjaolud on vastuolus õigusnormiga. Siiski ei ole tehingute eesmärk samastatav tehinguid reaalselt läbi viinud füüsilise isiku psüühilise seisundiga. Tegemist on n-õ objektiviseeritud tahtlusega, mis nähtub teostatud tehingute ja toimingute eesmärgist. Kui tehinguid saab põhjendada peamiselt maksunduslike ja vähesel määral ka majanduslike kaalutluste järgi, siis on ka õiguse kuritarvitamise testi teine oluline tingimus täidetud. Tahtlus iseloomustab maksustatavates suhetes pahauskset käitumist, mis välistab objektiivsete asjaolude koosesinemisel soodsama maksustamise.

Kui leiab kinnitust õiguse kuritarvitamine, ei muuda see olemasolevaid tsiviilõiguslikke suhteid, need kehtivad sõltumata ümberhindamise tulemustest edasi. Maksuõiguslikult on aga tagajärjeks maksustatavate tehingute kõrvalejätmine ja olemasolevate asjaolude ümberkvalifitseerimine selliselt, nagu need oleksid siis, kui kuritarvitamist ei esineks.

Asjaolu, et põhimõtet ei rakendata ühesuguselt kõigis õiguse valdkondades, ei muuda järeldust, et tegemist on EL üldpõhimõttega. Sõltuvalt õiguse objektist võivad põhimõtted erinevalt kohalduda, mis arvestab konkreetse õiguse valdkonna iseärasusi. Üldpõhimõttena on õiguse kuritarvitamise keelamist kinnitanud Euroopa Kohus kohtuasjades *Halifax* ja *Kofoed* ning see on kasutatav õiguslike järelduste tegemiseks, kui küsimus on siseriikliku õiguse vastavusest Euroopa õigusega. Õiguse kuritarvitamise keelamine on üldpõhimõttena piisavalt abstraktne, et reguleerida üksikjuhtumeid, millega saab tuvastada õiguse pahauskset kasutamist, et anda seejärel tehingu asjaoludele uus maksuõiguslik hinnang.

2. EUROOPA LIIDU LIIKMESRIIKIDE MAKSUSÜSTEEMIDE ÜHTLUSTUMINE EUROOPA KOHTU LAHENDITE TAGAJÄRJEL

Euroopa Kohus on käibemaksuvaidlustes välja töötanud maksude vältimise tõkestamiseks sobiliku käsitusviisi, mille abil on võimalik tuvastada õigust kuritarvitava tehingu tunnused. Tervikliku seisukoha esitamiseks tuleb hinnata põhimõtte kohaldamise spetsiifilisi eeldusi olukorras, kus maksumaksja pahauskne tegevus on seotud EL liikumisvabaduste ärakasutamisega. Otseste makse puudutav käsitus on EL-s vähese ühtlustamise tulemusena ka erinevas olukorras, mistõttu võib olla vajadus teistsuguse lähenemise järele. Järeldusi võib teha sellest, millised vastuolud on siseriiklikul õigusel Euroopa õigusega tekkinud, mis on oluline mõistmaks, kuidas ja millises ulatuses on maksuhalduril võimalik maksumaksja poolt kujundatud õigussuhtesse sekkuda. Maksude vältimise vastaste reeglite kohaldamisel tekkinud raskused võivad tuua selgust küsimuses, millistele nõuetele peavad nimetatud reeglid vastama.

2.1. Otseste maksude vältimise tõkestamine liikmesriigi maksuõiguses

2.1.1. Lähtekoht otseste maksude vältimise tõkestamiseks

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine on toonud enim vaidlusi kaasa otseste maksude vältimise juhtumitel, sest arvestades mõningaid ühtlustatud otseste maksude valdkondi, on liikmesriigid säilitanud iseseisvuse määratleda, millal on otseste maksude korral tegemist maksude vältimisega, et otsustada iseseisvalt vajaduse üle tõkestada maksukohustuse vähendamist.¹⁵⁷ Maksude vältimise tõkestamiseks tuleb kohaldamisele liikmesriigi enda maksude vältimist neutraliseeriv meede. Kohtuasjades *Columbus Container, X ja Y* ning *Oy AA* on Euroopa Kohus ka aktsepteerinud liikmesriigi kohaldatavaid meetmeid, mis tõkestavad maksustatavate isikute püüdlusi toetuda EL toimimise lepingust tulenevatele vabadustele siseriiklikust koormavast õigusest mööda pääsemiseks.¹⁵⁸ Selgitamist vajab, kas ja millises ulatuses võib riigi seadusandlus takistada maksumaksjat kasutamast liikumisvabadust või on riigi maksumeetme rakendamine EL õiguse rikkumine.

Õiguse kuritarvitamise keelu sisuks otseste maksude korral on kasu saamise välistamine EL kaitstud vabadusi ärakasutades, et saada maksueelis tegelikest asjaoludest ebaõige ettekujutuse loomise teel. Põhimõtet ei tuleks käsitleda

¹⁵⁷ De Broe (2008), pp 832–833.

¹⁵⁸ EKo 06.12.2007, C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*, p 53, 54; EKo 21.11.2002, C-436/00, *X ja Y*, p 51; EKo 18.07.2007, C-231/05, *Oy AA*, p 58, 59.

avalikest huvidest lähtuva riigi õigustusena tõkestada juurdepääsu vabadustele, vaid süsteemse käsitlusena objektiivsetest ja subjektiivsetest asjaoludest, et teha kindlaks, kas maksumaksja tegevus on EL-s garanteeritud vabaduse kohaldamisas. ¹⁵⁹ Vabadusele toetumine peaks ühelt poolt vastama objektiivsetele kontrollitavatele kriteeriumitele, kuid eelkõige peab tegevus omama majanduslikku sisu. Kohtuasjas *De Lasteyrie* on Euroopa Kohus analüüsinud liikumisvabaduse kuritarvitamise kahtlusi olukorras, kus maksumaksja asus teise madalama tulu maksustamise maksumääraga liikmesriigi residentiks, et võõrandada enda maksustatav vara. Pärast tulu maksustamist naasis maksumaksja enda varasemasse residentriiki. Euroopa Kohus leidis antud situatsioonis, et maksumaksja tegevust tuleb käsitleda maksude vältimisena, sest isiku liikumisvabaduse kasutamise soov oli eksitav, mistõttu võis kohaldada vabadust piirava mõjuga reegleid. ¹⁶⁰

Maksumaksja väliselt hinnatavaks tegevuseks oli isikute liikumisvabaduse realiseerimine, kuid sisuliselt oli tegemist ajutise, s.o peamiselt maksustamise kaalutlustest lähtuva käitumisega. Euroopa Kohus ei ole siiski nõustunud laiemal tõlgendusega, millega põhjendada riigi maksutulude kaitsmise vajadusega EL toimumise lepingust tulenevate õiguste ja vabaduste kohaldamata jätmist. Kohtuasjas *Barbier* on kohus leidnud, et ühenduse kodanikult ei saa võtta võimalust tugineda EÜ asutamislepingule põhjusel, et tema suhtes kohaldatakse mõnes muus liikmesriigis kui tema elu- või asukohariigis kehtivate normidega seaduspäraselt antud maksusoodustusi. ¹⁶¹ Asjaolu, et maksukohustuslasel ei säilinud teise riigi residentsuse omandamisel samaväärset maksukohustust, ei ole iseenesest piisav, et pidada isikut maksudest kõrvalehoidujaks. ¹⁶²

Asutades teises liikmesriigis tütarettevõtja selleks, et kohalduks soodsam maksurežiim, tõstatub küsimus, kas soodsama maksustamise eesmärk viitab ka potentsiaalsele õiguse kuritarvitamisele, mida tuleb tõkestada. Tõenäoliselt toob teises riigis asutamisevabaduse kasutamine kaasa olukorra, kus jäävad kohaldamata koormavat maksustamist sätestavad normid residentriigis. Taoline kaasus oli läbivaatamisel *Cadbury Schweppes* kohtuasjas, milles Ühendkuningriigi äriühing Cadbury asutas tütarettevõtjad Iirimaa residentidena selleks, et kontserniseste rahastamislaenude suhtes kohaldataks Iirimaa kontserni kuuluvate finantsettevõtjate suhtes kehtivat Dublini rahvusvaheliste finantsteenuste keskuse madalama maksumääraga maksustamist. Seega vajab selgitamist, kas Cadbury kuritarvitas asutamisevabadust, kui asutas äriühingud Iirimaa ja toetas neid kapitaliga seepärast, et selles liikmesriigis kohaldatakse soodsamat

¹⁵⁹ N. Vinther, E. Werlauff. Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case. – European Taxation, 2006/46 (8), pp 384–385.

¹⁶⁰ EKo 11.03.2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, p 54.

¹⁶¹ EKo 11.12.2003, C-364/01, *Héritiers de M. H. Barbier*, p 76.

¹⁶² EKo 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*, p 37; EKo *ICI*, p 26.

maksustamise korda.¹⁶³ Ühendkuningriik rakendas CFC reegleid,¹⁶⁴ et tõkestada maksubaasi vähendamist, jättes tähelepanuta asutamisevabaduse.

Kohus asus seisukohale, et ainuüksi asjaolu, et äriühing on asutatud teises liikmesriigis ei ole esmaseks eelduseks, millest saaks järeldada maksude vältimist. Vastupidisel juhul piiratakse põhjendamatult isiku juurdepääsu EL toimimise lepingus sätestatud vabadustele.¹⁶⁵ Ühisturu eesmärgiks laiemalt on elimineerida takistused EL kaubanduses, et ühendada liikmesriigid ühiseks turuks, mille tingimused oleksid võrdväärsed algupärase riigi siseturuga.¹⁶⁶ Vaba konkurents nii ettevõtjate kui ka liikmesriikide vahel on EL aluspõhimõte, mis oma sisult on võistlus erinevate õigussüsteemide vahel.¹⁶⁷ Liikmesriigi võimalused konkurentsi enda kasuks mõjutada on piiratud juhtudega, kui liidu õiguses on selline võimalus reserveeritud. Probleemiks on seega siseriiklik meede, mis neutraliseerib maksukohustuslase võimaliku kasu liidu õigusega garanteeritud vabaduse kasutamisest.¹⁶⁸

Kohtupraktika põhjal saab teha järelduse, et seisukoht, mille järgi püüdlus valida maksimaalselt soodsam maksustamine on maksude vältimise tunnuseks – tuleb põhjendusena tagasi lükata.¹⁶⁹ Liikmesriigid peavad arvestama konkurentsi olukorras, kus majanduses osalevad subjektid otsivad võimalusi kulude vähendamiseks.¹⁷⁰ Euroopa Kohus on lahendites korduvalt viidanud maksukohustuslase õigusele valida riik ja tehingud enda majandustegevuse elluviimiseks, mis on ka kõige kasumlikumad maksustamise mõttes.¹⁷¹ Sellega on leidnud toetust maksukohustuse vähendamine liikmesriikide maksusüsteeme ära kasutades, mille kohta on Euroopa Kohus näiteks *Eurowings* kohtuasjas märkinud, et soodsam maksustamine, mis on saanud võimalikuks tänu ühe liikmesriigi seadusandlusele, ei tohi olla teises liikmesriigis põhjenduseks, et kohaldada vähem soodsamat maksustamist.¹⁷² Maksumaksja koormav maksustamine

¹⁶³ EKo *Cadbury Schweppes*, p 16, 49, 75.

¹⁶⁴ Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid (CFC – *Controlled Foreign Companies*) käsitlevad eeskirjad, mille järgi käsitatakse välismaise kontrollitava äriühingu kasumit emaühingu kasumina tema asukohariigis ja maksustatakse vastavalt sellele residendi kaudu tütarühingu tulu, mis on asutatud asukohariigist madalama maksustamismääraga riigis. Vt lähemalt – Lehis (2012), lk 240.

¹⁶⁵ EKo *Cadbury Schweppes*, p 51.

¹⁶⁶ D. Weber. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance*. Netherlands: Kluwer Law International 2005, p 7.

¹⁶⁷ EK 09.03.1999, C-212/97, *Centros Ltd*, kohtujurist A. La Pergola ettepanek, p 20.

¹⁶⁸ Terra/Wattel, pp 475–476.

¹⁶⁹ Vt lähemalt – D. Weber, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2.* – *European Taxation* 2013/54 (7), p 322.

¹⁷⁰ EKo 26.10.1999, C-294/97, *Eurowings Luftverkehr*, p 33.

¹⁷¹ EKo *ICI*, p 26; EKo *Barbier*, p 71; EKo *Lankhorst-Hohorst GmbH*, p 37.

¹⁷² EKo *Eurowings Luftverkehrs*, p 44.

juhuks, kui maksumaksja viib täielikult või osaliselt tegevuse teise riiki, teeb takistusi asutamisevabaduse teostamisele.¹⁷³ Euroopa Kohus on otsustes ka järjekindlalt sedastanud seisukohta, mille järgi asutamisevabaduse kasutamine vähem koormavast seadusandlusest osasaamiseks ei ole maksude vältimine. EL liikumisvabaduste kuritarvitamine saaks eelduslikult selguda juhul, kui on ilmne, et liikumisvabadusele toetumisega soovib isik üksnes vältida liikmesriigi maksuseadust ilma, et sooviks kasutada siseturust tulenevaid võimalusi, milleks need vabadused on mõeldud.¹⁷⁴

Maksustamisest tulenevad põhjendused EL toimimise lepinguga antud liikumisvabaduse kasutamiseks saavad kaitset juhul, kui järgiti kõnealuste vabadustega taotletavat eesmärki. Otseste maksude korral ei saa seega õiguse kuritarvitamise olemasolu tuvastamisel juhinduda maksumaksja peamisest eesmärgist tehinguga maksueelist saada, selleks tuleb tuvastada õigustamatu kasu saamine (maksueelis), mis on vastuolus maksumaksjale tagatud vabaduse eesmärgiga. Aprioorne eeldus maksude vältimises takistab vabaduse teostamist, mistõttu peab piirangute legitiimne alus tulenema EL õigusest.

2.1.2. Maksukohustuslase eesmärgid ja tehingu ärilised põhjendused

Euroopa Kohus on *Cadbury Schweppes* kohtuasjas esimest korda kinnitanud subjektiivse testi olulisust otseste maksude valdkonnas. Kohus on otsuses viidanud *Halifax* kohtuasjale, märkides, et maksukohustuse vältimiseks mõeldud puhtalt näilike skeemide tuvastamiseks on oluline välja selgitada subjektiivsed elemendid, s.t maksueelise saamise eesmärk.¹⁷⁵ Seejuures tuleb võtta arvesse asjaolu, et maksukohustuslase käitumist mõjutanud maksustamise aspektid on aktsepteeritavad legaalseste põhjendustena, millega võib maksukohustuslane arvestada majandustegevuse planeerimisel.¹⁷⁶ Oluliseks osutuvad mõisted nagu – „majanduslik reaalsus“, „tegelik asutamine“ ja „tõeline tegevus“. Ettevõtjate vahelised kokkulepped ei ole pahausksed seni, kuni need ei ole üksnes maksueelisest motiveeritud.¹⁷⁷ Seega võib olla vajadus käibemaksuasjadest erinevaks lähenemiseks.

Selleks, et tõendada, et selle tütarettvõtja asutamisel ja tehingutel ei saanud olla muud eesmärki kui tulumaksu vähendamine, mis oleks vastuolus asutamisevabaduse eesmärgiga, tuleb hinnata tütarettvõtja tegelikku kohalolekut vastu-

¹⁷³ EKo *Cadbury Schweppes*, p 36–38. Vajadust ennetada riigi maksutulu vähendamist ei ole selliste ülekaalukast avalikust huvist tulenevate põhjuste hulgas, mis võivad õigustada piirangut asutamisevabadusele. Vt selle kohta EKo 03.10.2002, C-136/00, *Danner*, p 56.

¹⁷⁴ Weber (2005), p 314.

¹⁷⁵ EKo *Cadbury Schweppes* p 63, 64.

¹⁷⁶ N. Vinter, E. Werlauff. Tax Motives are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the *Cadbury Schweppes* Case. – *European Taxation* 2006/46 (8), p 384.

¹⁷⁷ Cerioni, pp 805–806.

võtvas riigis ja kõnealuste tehingute sisu, pööramata tähelepanu asutaja äriühingu osanike subjektiivsetele põhjustele või kavatsustele.¹⁷⁸ Kui füüsilised isikud ei avalda, et tegevuse eesmärgiks oli soov vältida siseriiklikku normi Euroopa õigusele toetudes, siis on tema kavatsused võimalik tuvastada nn objektiviseeritud tahtlusele tuginedes, sarnaselt ühtlustatud maksude valdkonnas.¹⁷⁹

Subjektiivse elemendi tuvastamisel jõutakse järeldusteni, et maksude tasumisest hoitakse kõrvale, sest vabaduse kasutamine on näilik, mistõttu subjektiivne element kattub otseste maksude korral kuritarvitamise testi objektiivse elemendi järeldustega. Objektiivse elemendi käsitlemisel hinnatakse, kas toiming on EL õiguse mõttega kooskõlas, ehk kas maksumaksja toimingute objektiivseid asjaolusid arvestades on vabadusele toetumine tegelik. Järelduste kattuvuse tõttu võib otseste maksude valdkonnas olla keeruline eristada kuritarvitamise testi subjektiivse elemendi tunnuseid objektiivse elemendi omadest.¹⁸⁰ Kohtu rõhuasetus otseste maksude korral on õiguse kuritarvitamise keelamise alases praktikas muutunud subjektiivsetel kaalutlustel põhineva tehingu eesmärkide hindamiselt enam objektiivsete järelduste poole, s.t vabaduse tegeliku kasutamise tuvastamisele.¹⁸¹ Eeltoodu tõstatab küsimuse, kas maksumaksja tahtluse tuvastamine on vajalik, kui realselt tuleb tuvastada vabadust sätestava õigusnormi kohaldamiseks vajalikud koosseisutunnused.

Erinevad autorid on viidanud, et õigusnormi tõlgendamine on piisav, et hinnata tegevuse vastavust silmas peetud tulemusega ja seetõttu ei ole vaja tahtlust maksude vältimise tuvastamiseks eraldi tuvastada.¹⁸² Mitmes varasemas kohtuasjas, nt *TV10*, *Centros* jt ei ole kohus ka eraldi hinnanud, kas oli subjektiivne kavatsus kasu saada, vaadeldi ainult objektiivsete asjaolude vastavust liidus tagatud vabaduste eesmärkidega.¹⁸³ Kriitikale toetudes võib väita, et isenesest on tavaline, et teises riigis äriühingu asutamisega peetakse ühe olulise asjaoluna silmas ka maksukoormuse suurust. Kui asjaolude hindamisel jõutakse järeldusele, et tegemist on täielikult näiliku tehingute konstruktsiooniga, sest puudub tegevuskoht ja ei ole vabaduse eesmärgipärast kasutamist, siis võib olla alust ka tavalise grammatilis-teleoloogilise tõlgendamise tulemusena jätta kohaldamata EL õigusest tulenevad õigused ja vabadused.

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte ei ole vahendiks, et defineerida või piiritleda viisi, kuidas isik võiks vabadusest kasu saada. Kuritarvitamise olemuseks on tegelikult olukorrast erineva mulje või tingimuste loomine, mis toob kaasa soovitud maksueelise. Tegeliku majandusliku sisu tuvastamine üksikul juhul on keeruline ülesanne, sest põhjus vabadusele toetumiseks võib igal

¹⁷⁸ EK *Cadbury Schweppes* jt, kohtujurist P. Lèger ettepanek, p 120, 121.

¹⁷⁹ Vt objektiviseeritud tahtluse kohta lähemalt – EK *Halifax plc*, kohtujurist P. Maduro ettepanek, p 70.

¹⁸⁰ Weber (1/2013), p 255.

¹⁸¹ H. L. McCarthy. Abuse of Rights: The effect of the Doctrine on VAT Planning. – British Tax Review 2007/2, p 163.

¹⁸² Lang (Hart Publishing 2011), pp 449–450.

¹⁸³ EKo *TV10*, p 21; EKo *Centros Ltd*, p 26, 27.

juhtumil olla erinev.¹⁸⁴ See võib kaasa tuua soovi määratleda teatud hulga toimingute, vara või töötajate isikkoosseisu suuruse, mille abil esitada mõõdetaval kujul näiteks asutamisvabaduse olemasolu. Kuid kindlate tunnuste loomine põrkub vastu asjaolule, et puudub üheselt selgelt määratletav ja ettenähtav olukord, mis asutamise juhtudel tooks ühe ärilise eesmärgi hindamise kriteeriumina kaasa kasumi teenimise võimaluse. Üheselt määratletavate majanduslike tunnuste puudumist aitab kompenseerida kuritarvitamise testi subjektiivne element, mille abil põhjendada tehingute maksude vältimise eesmärki.

Seega ei ole subjektiivne element kaotanud oma tähtsust otseste maksude kuritarvitamise väljaselgitamiseks: see on kriteeriumiks, mis õigustab maksukohustuslaste erinevat kohtlemist. Tehingu näilikkus võib äriliste põhjenduste puudumisel väljendada tehingu tegelikku eesmärki, millega kaasneb põhjendamatu maksueelise saamine.¹⁸⁵ Subjektiivsed kriteeriumid on kuritarvitamise testi oluliseks osaks, sest võimaldavad eristada toiminguid, mis on tehtud pahauskselt maksueelise saamiseks. Heauskset normist lähtuvat tegevust ei tohiks kuidagi piirata, kui maksumaksja on toetunud vaieldavale sättele endale kasulikuma tõlgenduse abil. Teiseks aitab maksumaksja eesmärgi väljaselgitamine jaotada tõendamiskoormust, sest kui maksuhaldur on objektiivsete asjaolude põhjal leidnud, et esineb põhjendatud kahtlus maksude vältimises, on maksumaksjal võimalus seatud eeldust ümber lükata väites, et puudus teadlik kavatsus saada õigustamatut maksueelist.¹⁸⁶

2.1.3. Otseste maksude vältimise tõkestamise erisused võrreldes käibemaksuasjadega

Maksumaksja hea usu põhimõtte vastane käitumine avalik-õiguslikus suhtes, mis on päädinud soodsama maksustamise kohaldamata jätmisega, on selgelt välja kujunenud käibemaksu kohtuasjades, kus kohus sedastab maksukohustuslase tegevuse vastuolu EL õigusnormiga, millega välistatakse direktiivist tulenevad maksueelised. Õiguse kuritarvitamise põhimõtet iseloomustab paindlikkus, sest see ei avaldu üheselt määratletavana seadusandluses, vaid on kohtupraktika arengu käigus kohandunud erinevates situatsioonides ja õigusvaldkondades. Vaieldav on aga olnud asjaolu, kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte käsitus otseste maksude vältimise korral on sisult sarnane liidus ühtlustamata maksudega.

Euroopa Kohtus *3M Italia Spa* kohtuasjas sooviti kohtult seisukohta, kas maksude valdkonnas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte niisugusena, nagu seda on selgitatud ühtlustatud maksude valdkonnas, laieneb ka ühtlustamata

¹⁸⁴ R. Lyal. Cadbury Schweppes and Abuse: Comments. – R. De la Feria, Rita; S. Vogeanauer (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011, p 432.

¹⁸⁵ *Ibid*, p 433.

¹⁸⁶ Tõendamiskoormuse jaotust käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 4.5.1.

maksude valdkondadele, s.o otsestele maksudele.¹⁸⁷ Eelotsuse küsimusele vastates on kohus eristanud harmoneeritud õiguse kuritarvitamisest juhtumeid, mil tõusetub vajadus tõkestada otseste maksude vältimist siseriikliku sätte alusel, mis toob endaga kaasa ka liidu õigusest tuleneva vabaduse piirangu. Kaudsete maksude korral tuleb aga eelkõige anda hinnang EL õigusenormi eelduste olemasolu kohta, hinnates tehingut sisuliselt ning normi kohaldatavust konkreetselt tehingule.

Otseste maksude valdkonnas tekib olukord, kus Euroopa Kohus hindab siseriikliku meetme vastavust EL toimimise lepingus sätestatud vabadusega või direktiivis nõutavaga, sedastades, et siseriiklik meede takistab õigustatult maksude vältimist või kujutab nimetatud normi kasutamine vabaduse rikkumist. Olulise asjaoluna on Euroopa Kohus *ICI* kohtuasjas leidnud, et maksude vältimine on sedastatav täielikult näilike tehingute juhtudel, millega välditakse maksukohustust.¹⁸⁸ Samas on *Halifax* asjas kohus suunanud tähelepanu maksude vältimise tuvastamiseks asjaolule, kas vaieldaval tehingul on näilik iseloom, mis õigustaks tehingu ümberhindamist ja käibemaksuga maksustamist.¹⁸⁹ Mõlemal, nii kaudsete kui otseste maksustamise juhtudel on ühendavaks ja piiranguid õigustavaks asjaoluks näilikud tehingud, mis peegeldab lubamatut maksueelise saavutamist. Seejuures on tehingu näilikkus erineva kaaluga, sest tegeliku majandusliku sisu varjamine käibemaksuasjades väljendab maksumaksja peamist eesmärki maksueelise saamiseks (subjektiivne kriteerium), kuivõrd otseste maksude korral on küsimus selles, kas vabadust ka tegelikult kasutatakse (objektiivne kriteerium), millele isik soovib tugineda.¹⁹⁰ Kuritarvitamise testi subjektiivsel tasandil tuleb otseste maksude korral hinnata, kas tehingu näilikkuse tõttu on saadud maksueelist.¹⁹¹

Vahetegemine ilmneb asjaolust, et otseste maksude korral viidatakse kohtulahendites täielikult näilikele tehingutele, käibemaksu asjades aga tehingu näilikele tingimustele. Näiteks asutamisevabadust puudutavates vaidlustes on äriselt hinnatav põhjendus teisese asutamisevabadusele toetumiseks piisavaks argumendiks, et tuvastada kohaldatava vabadusega hõlmatud olukord. Seevastu käibemaksuasjades, näiteks kohtuasjas *Part Service* on maksueelise peamine eesmärk maksude vältimist determineeriv asjaolu ja seda ka juhul, kui esinevad teised majanduslikult hinnatavad, kuid väheolulised põhjendused.¹⁹²

Otseste maksude kontekstis tekib küsimus õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamisest siseriikliku õiguse rakendamisel piiriüleses situatsioonis, kui maksude vältimist tõkestavad siseriiklikud normid takistavad

¹⁸⁷ EKo *3M Italia SpA*, p 14.

¹⁸⁸ EKo *ICI*, p 26.

¹⁸⁹ EKo *Halifax*, p 81.

¹⁹⁰ A. Zalasinski. The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia case. – European Taxation 2012/52 (9), p 452.

¹⁹¹ Weber (1/2013), p 255.

¹⁹² EKo *Part Service*, p 62.

juurdepääsu EL toimimise lepingus tagatud vabadusele.¹⁹³ Näiteks *Cadbury Schweppes* kohtuasjas on Euroopa Kohus juhtinud siseriikliku kohtu ja maksuhalduri tähelepanu vajadusele tuvastada ettevõtja tegelik olemasolu ja sisulise majandustegevuse läbiviimine teises liikmesriigis, kui maksumaksja oli oma tegevuse suunanud läbi vahendavate tütarettevõtjate soodsamas maksukeskkonnas, millega teistest põhjustest eristus selgelt eesmärk luua makseelis teise riigi seadusandluse läbi. Otseste maksude korral on lisandunud kohustus hinnata siseriikliku õiguse vastavust EL õigusele, mis ülimuslikkuse tõttu domineerib riigi maksude vältimist tõkestava normi kohaldamise üle. Isiku tegevuse vastuolu EL tagatud vabadustega annab alles seejärel maksuhaldurile võimaluse kasutada riigis väljatöötatud maksude vältimise tõkestamise reeglit.¹⁹⁴ Seega on õiguse kuritarvitamise tuvastamine harmoneerimata valdkonnas komplitseeritum ja nõuab meetoodiliselt teistsugust, käibemaksu asjadest erinevat lähenemist.

Oluline sammu käibemaksu ja tulumaksu käsitlemise erinevuste kaotamisele on astunud maksude vältimise tõkestamise direktiiviga (ATAD), milles on ette nähtud *de minimis* reeglid liikmesriikidele otseste maksude vältimise tõkestamiseks, ehk liikmesriigid võivad kehtestada ka rangemaid piiranguid. Piirangutena on käsitletud järgmised OECD poolt BEPS¹⁹⁵ nimelisest algatusest pärinevad teemad: laenuintresside piirang, lahkumismaks, kontrollitavad välismaised äriühingud, asendusklause, hübriidolukorrad ja üldine pettuste vastane reegel. Direktiiviga soovitakse kehtestada ühetaolised kuritarvituste vastased eeskirjad, mis sobituksid 28 erinevasse äriühingu maksustamise süsteemi, et tugevdada keskmist kaitset agressiivse maksuplaneerimise vastu siseturul.

Üldine kuritarvituste vastane reegel nähtub direktiivi artiklist 6, mis sätestab tunnused, mil maksumaksja tegevuses ilmneb õiguse kuritarvitamise koosseis. Erinevalt Euroopa Kohtu otsustes väljendatud seisukohtadest ei järgi artikkel 6 lõike 1 kuritarvitavaid tehinguid kirjeldav sõnastus „täielikult näilike tehingute tegemist“, vaid skeeme, mis ei ole „fakte ja asjaolusid arvestades tegelikud.“ Majandusliku sisu hindamise kriteeriumitena seab artikkel 6 vähem rangemaid nõudeid maksude vältimise tõkestamise üldreegli kohaldamiseks, mille tõttu sarnaneb kuritarvitamise tõkestamise ühtlustamise tulemus käibemaksuasjades välja kujunenud praktikaga. Uue üldreegli kohaldamiseks võib ette näha mõningaid takistusi, arvestades vastuolu otseste maksude valdkonnas välja kujunenud kohtupraktikaga.¹⁹⁶

¹⁹³ J. Freedman. The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level – R. De la Feria, Rita, S. Vogenauer (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011, pp 367–368.

¹⁹⁴ *Ibid*, p 369.

¹⁹⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 6: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing 2016.

¹⁹⁶ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte seostest maksude vältimise tõkestamise üldreegli kohaldamisega käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö pkt 2.3.2.

2.2. Maksude vältimise tõkestamine siseriiklikus õiguses

2.2.1. Maksude vältimise tõkestamise reeglite iseloomulikud tunnused

Kontinentaaleuroopa õigussüsteemis on maksude vältimise vastased reeglid saanud üldjuhul alguse Vana-Rooma õiguse põhimõttest *in fraudem legis agere*.¹⁹⁷ Selle järgi ei saa isik toetuda õigusele, kui ta taotleb pahauskselt kasu saamist enda subjektiivse õiguse realiseerimisest. Eraõigusest ülevõetud põhimõtet on edukalt kasutatud maksude vältimise tõkestamise eeskirjade välja töötamisel ja seda nii seaduses kui ka kohtupraktika poolt loodud reeglina. Erandina võib esile tuua Belgia ja Itaalia kohtupraktikat, kus on leitud, et *fraus legis* põhimõte rakendub ainult tsiviilasjades ja maksuasjades ei ole see kasutatav.¹⁹⁸ Nimetatud põhimõte tähendab, et lepingust ja seadusest tulenevate õiguste teostamist loetakse õiguse kuritarvitamiseks alati, siis kui õigusi teostatakse vastuolus hea usu põhimõttega. See tähendab, et kohus ei kohalda pahauskse käitumise juhtudel seadusest või lepingust tulenevat.¹⁹⁹ Mõnevõrra erinev on *common law* käsitlus, millel ei ole Rooma eraõiguse mõjutusi, kuid mis omab kohtu poolt välja töötatud tõlgendamise põhimõtteid.

Maksukohustuslase pahauskne tegevus on seostatav tehingute ja toimingutega, millel puudub sisuline äriplaneerimine, ehk siis mõistlikud ja ratsionaalselt tegutsevad isikud selliselt oma majandustegevust ei planeeriks. Tehingu majanduslik sisu on käsitluse tuumaks, mille all mõeldakse tehingu majanduslikku sisu ja tulemusi, mida tuleb vaadata eraldi sellest, kuidas lepingupooled on lepingu juriidiliselt kujundanud.²⁰⁰ Majandusliku sisu puudumine on Euroopa Kohtu praktikas õiguse kuritarvitamise objektiivse elemendi tunnuseks nimetatud, kui ühe olulise asjaoluna, mida tuleb liikmesriigi kohtul välja selgitada. Maksude vältimist tõkestavad liikmesriikides kohaldatavad üldised reeglid ja kohtupraktikas välja töötatud põhimõtted seavad ülesandeks piirata maksude vältimist olukorras, kus maksumaksja tegevusel puuduvad majanduslikud kaalutlused ja kui maksude vältimise tõkestamine ei osutu võimalikuks maksuseadusega kehtestatud erireegli abil.²⁰¹

¹⁹⁷ B. J. M. Terra, J. Kajus. A Guide to the European VAT Directives. Volume 1, Introduction to European VAT 2012. Amsterdam: IBFD 2012, p 46. See tähendab: formaalselt seaduse sõnastust järgides, kuid seaduse mõtte vastaselt. Vt põhimõtte kohta lähemalt – R. Zimmermann. The Law of Obligations: Roman Foundations of the Civilian Tradition. Oxford: Oxford University Press 1996, pp 702–703.

¹⁹⁸ F. Zimmer. Form and substance in tax law. IFA Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXVIIa. Hague: Kluwer Law International 2002, pp 41–42.

¹⁹⁹ I. Kull. VÕS § 6 kommentaar, kumm 4.3. – P. Varul jt (koost). Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2006.

²⁰⁰ P. Piantavigna. Tax Abuse in European Union Law: A Theory. – EC Tax Review 2011/20 (3), p 135.

²⁰¹ T. Grauberg. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. Juridica International 2009/XVI, p 142.

Hollandi näitel võib öelda, et kasutusel võib olla nii seadusest tulenev maksude vältimise tõkestamise üldreegel, kui ka kõrgema kohtu poolt rikkaliku kohtupraktika käigus loodud *fraus legis* doktriin. Hollandi kohtu- ja halduspraktikas on aktsepteeritavaks lahenduseks tõlgendus, mille järgi on maksuõigussuhte tuvastamisel otsustavama tähendusega faktilised asjaolud, kui tehingu või toimingu juriidiline vorm (*substance over form* põhimõte).²⁰²

Maksude vältimise tõkestamiseks on kasutatavad järgmised maksumeedmed:

- 1) AWR artikkel 31 (*richtige heffing*) alusel on võimalik vältida juriidilist tehingut, kui see on tehtud peamiselt maksude vältimise eesmärgil. Nimetatud säte on kasutatav Hollandi Rahandusministeeriumi heakskiidul ja nõuab seetõttu head administratiivset korraldust, mida kasutatakse harva liigse bürokraatlikkuse tõttu;
- 2) õiguse kuritarvitamise põhimõte (*fraus legis*), mis ei tulene otseselt maksuseaduses sätestatud reeglist, kuid on loodud kohtupraktika poolt. Põhimõtte kohaselt on seaduse mõte olulisema tähtsusega, kui lihtsalt selle sõnastuse täpne järgimine.²⁰³

Hollandi kõrgema kohtu seisukoha alusel tuleb tehingu juriidiline vorm kõrvale jätta, kui tehingu tegemisel domineeris maksudest kõrvale hoidumise motiiv. Maksustamise vältimist võib kohtu hinnangul eeldada, kui maksumaksja toimingutel puudus äriine eesmärk ja maksusoodustuse saamine on vastuolus seaduse mõttega. Vaidlustatud tehinguid võib ümber kvalifitseerida lähtudes lähimast võimalikust juriidilisest vormist, mida eeldatavalt üritati varjata. Hollandi käsitus lähtub faktiliste asjaolude analüüsimisest selleks, et saada vastust küsimusele, kas elulised asjaolud sobituvad tehingu juriidilise vormiga. Maksumaksja tegevuse sisu väljaselgitamiseks tuleb asjaolusid n-ö „vaadata läbi“, mis esimeses järgus näeb ette tehingu või toimingu seaduse mõtte ja sisu järgi tõlgendamist. Tehakse kindlaks, kas tsiviilõiguslikult on tegemist korrektse tehinguga, millel on ka majanduslik sisu. Ärilised eesmärgid peavad andma aluse otsustamiseks, kas korrektse juriidilise vormiga tehing on tegelikult tehtud maksude vältimise ajendil.²⁰⁴ Selline lähenemine võimaldab käsitleda lepinguid teisiti, kui neid tuleks esmapilgul kvalifitseerida, takistades maksusoodustuste andmist muudel juhtudel, kui õigusaktiga silmas peetud olukorras. Olenemata sellest, kuidas lepingud on õiguslikult kujundatud, ei saa nendest tulla õiguseid, kui see on objektiivsete asjaolude abil tuvastatu põhjal vastuolus maksusoodustust andva õigusnormi mõttega.

²⁰² C. Romano. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? Amsterdam: IBFD 2002, pp 145–146.

²⁰³ R. H. C. Luja. Netherlands. – Brown, K. B. (koost). A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. Washington: Springer 2012, pp 234–235.

²⁰⁴ *Ibid*, pp 14, 231–232.

Kohtutel, mis lahendavad maksude vältimise juhtumeid, tuleb ära tunda maksumaksja pahauskne, s.o seaduse mõtet eirav käitumine. Liikmesriikides kasutatavate maksude vältimise tõkestamise reeglite puhul võib välja tuua kahte olulist sarnasust:

- 1) ärilise eesmärgi test ja
- 2) maksunormi teleoloogiline tõlgendamine.²⁰⁵

Kohtutel tuleb seega normi mõtet järgides jõuda seisukohale, kas maksukohustuslane on täitnud õiguse saamiseks seadusandja poolt silmas peetud vajalikud tingimused. Seejuures annab reegel maksumaksjale võimaluse põhjendada tehingute ärilisi eesmärke, kui tehingu juriidilise vormi valik oli ilmselt maksueelise saamisest mõjutatud.²⁰⁶

Eesmärgitest, ehk maksukohustuslase tegevuse ärilise mõtte väljaselgitamine, osundab tehinguga taotletavatele äriliselt hinnatavatele tulemustele, sest põhimõtteliselt on võimalik, et sama majanduslikku tulemust saab saavutada mitme erineva juriidilise vormi abil.²⁰⁷ Eeltoodut võib nimetada subjektiivseks elemendiks, mis püüab tuvastada maksukohustuslase kavatsusi maksude planeerimisel. Kui tehingul ei ole ärilist eesmärki, siis võib eeldada, et toimingule antud vorm ei ole õige ja esinevad maksude vältimise tunnused. Ärilise eesmärgi puudumiseks loetakse seejuures ka tehinguid, millega võib kaasneda majanduslik tulemus, kuid selle tegemisel on peetud silmas eelkõige maksustamise aspekte. Nimetatud lähenemine omab suuremat tähendust juhtudel, kui isik soovib valida erinevalt maksustatud käitumisviiside vahel. Teatud ulatuses on maksude planeerimine lubatud, seetõttu võib maksuhalduri tegevust pidada meelevaldseks, kui maksumaksja valikut leebema maksustamise kasuks peetakse automaatselt maksude vältimise soovist ajendatuks.

Maksuhaldurile on üld- ja erireeglid abiks maksude vältimise tõkestamisel, mis peavad rakenduma juhtudel, kui tsiviilõiguslik tehingu või toimingu vorm raskendab ühetaolist ja neutraalset maksustamist. Maksude vältimiseks tuleb lugeda tegevust, mis kuritarvitab maksuseaduses sätestatud õiguseid ja kui sellega kaasneb rikkujale kasu (maksueelis). Kuigi liikmesriikide maksuseadused lähtuvad erinevatest eesmärkidest, on sarnaseid jooni maksude vältimise tõkestamisel: normi tõlgendamise teel peab selguma, kas tehinguga saavutatav soodsam tagajärg vastab seadusandja mõttele ja kas tehing on ka äriliselt põhjendatav.²⁰⁸

²⁰⁵ M. Seiler. GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU. Vienna: Linde 2016, p 270.

²⁰⁶ *Ibid*, p 191.

²⁰⁷ V. Thuronyi. Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund 1996, p 51.

²⁰⁸ T. Edgar. Building a Better GAAR. – Virginia Tax Review 2008/27 (4), p 900.

2.2.2. Maksude vältimise tõkestamise üldreegel õiguse kuritarvitamise tõkestamise vahendina

Õiguskindluse põhimõtte seab õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kasutamise tingimusena selle kohaldamise ettenähtavuse, et maksumaksja saaks võimaliku maksukohustusega arvestada. Koormav haldus saab oma legitiimse aluse seadusest, seetõttu ei osutu võimalikuks vahetult õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele tuginemine soodsamast maksustamisest keeldumiseks. Vastupidine seisukoht ei oleks kooskõlas õigusriigi põhimõttega, sest see tooks kaasa riigi haldusorganite tegutsemise mitteotstarbekohase laienemise ja viiks koormavas halduses lubamatu analoogia kasutamiseni.²⁰⁹ Nimetatud põhimõtte leiab siseriiklikus õiguses kasutust liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise üldreeglit kohaldades, millest selguvad maksusoodustusest keeldumise aluseks olevad kuritarvitamise tunnused ja maksuõiguslik tagajärg.²¹⁰ Võib väita, et Euroopa Kohtu seisukohad sisustavad liikmesriikide maksude vältimist tõkestavaid üldreegleid.

Üldise iseloomuga reegel annab kaudsed tunnused, mis on kohtupraktikas sisustatud ja on seetõttu piisavalt dünaamiliseks vahendiks, et reageerida õigustloome muutustele ja kohtupraktika vajadustele, kohaldudes enamikele maksude vältimise juhtudele.²¹¹ Seejuures tagab kasutatava reegli universaalne sõnastus, et sellega oleks võimalikult raske maksuskeemide loomisel ette arvestada. Teisalt on üldine maksude vältimise tõkestamise reegli eesmärk luua maksustatavate asjaolude suhtes õiguskindlust, mis seisneb üldiselt määratletavate maksude vältimist kirjeldavate kriteeriumite praktikasse juurutamises.²¹² Seeläbi on liikmesriigi norm või kohtupraktika loodud põhimõtte siseriiklikus õiguses ühtlasi maksude vältimise indikatsiooniks, tähistades maksude vältimisele iseloomulikke tunnuseid, millest saab tuletada piiri lubatud ja lubamatu maksukäitumise vahele.²¹³ Üldine reegel pakub seega standardset lahendust maksude vältimise tõkestamiseks viisil, mis määratleks tehingud, mis on käsitletavad õiguse kuritarvitamisena ja oleksid niiviisi õigeks sihtmärgiks keelatud tegevuse tõkestamiseks. Keelatud tegevuse selge defineerimine võimaldab lõpptulemusena

²⁰⁹ Vt lähemalt – K. Merusk, I. Koolmeister. Haldusõigus. Tallinn: Juura 1995, lk 32.

²¹⁰ EK *Kofoed*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek, p 63, 65.

²¹¹ Erialakirjanduses tähistatakse üldist maksude vältimise reeglit lühendina GAAR (*General Anti-Avoidance Rule*). Subjektiivsete elementide kasutamise tõttu on üldist sätet kirjeldatud ka kui „subjektiivse reeglina“, sest sisaldab üldjuhul „peamise eesmärgi“ klauslit. Vt lähemalt – H. P. Blessing *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*. Amsterdam: IBFD 2012, pp 117–118.

²¹² J. Freedman. *Defining Taxpayer Responsibility: In support of a General Anti-Avoidance Principle*. – *British Tax Review* 2004/04, pp 332, 345.

²¹³ R. Raffaello. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD 2007, pp 49, 54.

kohelda ühetaoliselt sarnaste omadustega ja maksustamisele negatiivse mõjuga tehingud.²¹⁴

Üldreegli abil peab olema võimalik anda teistsugune hinnang tehingu juriidilisele vormile, mis on silmas pidanud soodsamat maksustamist. Liikmesriigi reegleid tuleb mõista maksumeetmetena, mis õigustavad maksuhalduri sekku mist maksukohustuslase privaatautonomiasse. Meetmete alusel on võimalik teha jaotust riikide järgi, kuidas on maksude vältimise takistamine reguleeritud. Üldised meetmed on sisult ja rakendamise võimaluste poolest erinevad, mis sõltuvad sellest, kas lähtutakse seadusandja poolt kehtestatud normist, mis on üldise olemusega ja sobivad kasutada enamikel juhtudel, või põhimõttest, mis on loodud kohtupraktika poolt. Esimesel juhul toetutakse maksukohustuse väljaselgitamisel õigusnormis sätestatud kriteeriumitele, et anda tehingule maksuõiguslik hinnang. Näidetena võib tuua Saksamaa, Austria, Belgia, Hispaania, Rootsi ja Soome maksuseadustes sisalduvad sätted. Teiseks võib nimetada tõlgendamise reegleid, mis on loodud kohtupraktika poolt. Praktikas on aja jooksul välja töötatud põhimõtteid, mis aitavad maksukohustuslase tehinguid tõlgendada. Nimetatud põhimõtteid kasutavad näiteks Suurbritannia, Hollandi ja Prantsusmaa maksuhaldurid ning kohtud maksukohustuse olemasolu kindlakstegemiseks.²¹⁵ Eelduslikult peab iga selline maksuseadusest tulenev norm või kohtupraktika kujundatud põhimõte olema kooskõlas õiguse kuritarvitamise põhimõttega ja Euroopa Kohtu poolt õiguse kuritarvitamise sätetele seatud nõudmistega.²¹⁶ Maksude vältimise vastu võitlemisel on liikmesriikidel kujunenud sarnased seisukohad. Pidev areng on kahetasandiline, esiteks Euroopa Kohtu seisukohad suunavad riikide seadusandlust ja samas on Euroopa Kohtu seisukohad mõjutatud riikide praktikast, sest kohtule esitatavad küsimuste raamid seavad liikmesriikide kohtud.²¹⁷

Olulise täiendusena Euroopa õiguses maksude vältimise vastase võitluse tõhustamiseks on EL Nõukogu poolt 12. juulil 2016 vastu võetud direktiiv, millega nähakse ette EL siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ATAD). Nimetatud direktiiv artiklis 6 sätestatakse üldine kuritarvituste vastane reegel:

1. Äriühingu tulumaksukohustuse arvutamisel ei võta liikmesriigid arvesse skeeme või skeemide ahelat, mis, olles loodud põhieesmärgiga või ühe põhieesmärgiga saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga, ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse

²¹⁴ Edgar (2008), p 875.

²¹⁵ Zimmer, pp 39–43.

²¹⁶ A. Zalasinski. Case-Law-Based Anti Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed. – European Taxation, 2007/47 (12), pp 574–575.

²¹⁷ Vt lähemalt – J. Freedman. Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation 2008, pp 2–3.

võttes tegelik. Need skeemid võivad koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast.

2. Lõike 1 kohaldamisel peetakse skeeme või skeemide ahelat tegelikuks, kui need ei ole loodud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.
3. Kui skeeme või skeemide ahelat ei võeta lõike 1 alusel arvesse, arvutatakse maksukohustus siseriiklike õigusnormide alusel.

Nõukogu on direktiivi nimetatud sättega näinud võimalust ühtlustada liidus üldise kuritarvituste vastase reegli kohaldamist tehingutele, mis ei ole tegelikud. Olulise eesmärgiks on peetud vajadust tagada, et üldist kuritarvituste vastast reeglit kohaldataks ühetaoliselt liikmesriigi sees, liidu piires ja suhetes kolmandate riikidega, nii et selle kohaldamisala ja kohaldamise tagajärjed ei oleks riigisisestest ja piiriülestest olukordades erinevad. Hinnates seda, kas kokkulepet tuleks lugeda näilikuks, võib liikmesriik kaaluda kõiki reaalseid majanduslikke põhjusi, sealhulgas finantsilisi. Euroopa Komisjoni soovitude järgi on nõukogu poolt heaks kiidetud üldise reegli eesmärgiks lünkade täitmine, mis võivad liikmesriigis kehtivates maksustamise vältimise vastastes eeskirjades esineda.²¹⁸ See annaks riigile õiguse keelduda maksumaksjate kuritahtliku maksualase tegevuse lubamisest.

ATADi artikli 6 kohaselt ei peeta koosseisuliste tunnustena „tegelikuks“ neid tehinguid, mille üheks põhieesmärgiks on saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu ja eesmärgiga. Majandusliku sisu hindamise vajalikkus nähtub artikli 6 lõikest 2, mille järgi peetakse maksumaksja skeeme mittetegelikuks (*non-genuine*), kui neil puuduvad majanduslikku sisu kajastavad ärilised põhjendused. Seega võib tegelikuks pidada majandusliku sisuga ja äriliselt põhjendatavaid tehinguid, mille põhjal saaks maksuhaldur veenduda maksumaksja tegelikes kavatsustes. Ülekaalukas soov maksueelise saamiseks koostoides äriliste eesmärkide puudumisega põhistab ka maksuskeemi väärat olemust.

ATAD artikkel 6 peab ühtlustama üldiseid maksude vältimise tõkestamise reegleid liidus, kuid lubab artikli 3 kohaselt liikmesriigil võtta vastu rangemaid reegleid. Ühe olulise asjaoluna näeb ATAD artikkel 6 ette subjektiivse elemendi tunnuseks maksueelise saamist „peamise eesmärgina“ (*main purpose*), kui Euroopa Kohtu praktika on kasutanud samas kontekstis mõistet „ainus eesmärk“ (*sole purpose*).²¹⁹ Sel viisil seab direktiiv madala läveni selleks, et käsitleda tehinguid pahausksena sõltumata asjaolust, kas tegemist on kaudsete või otseste maksude vältimisega. Otseste maksude korral tõusetub küsimus

²¹⁸ Euroopa Komisjoni ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad. Brüssel, 28.01.2016 COM(2016) 26 final, 2016/0011(CNS), kättesaadav arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN> (11.06.2016).

²¹⁹ Vt näiteks – EKo *Euro Park Service*, p 53, EKo *Paul Newey*, p 46, EKo *Ampliscientifica*, p 28.

vabaduste piirangutest, mida senine Euroopa Kohtu praktika on tõlgendanud kitsalt. ATADi artikli 6 õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttega kooskõlaline tõlgendamine saab olema Euroopa Kohtu möödapääsmatu ülesanne, sest kohus on senises praktikas töötnud välja kindlad reeglid, mida ei saa ignoreerida.²²⁰ Näiteks on Euroopa Kohus käsitlenud kuritarvituslikuna olukorda, mis on „täielikult näilik,“ millele on pidanud vastama senised vabadusi piiravad liikmesriikide maksude vältimise tõkestamise reeglid.²²¹ „Tehingu täieliku näilikkuse“ mõiste kaudu põhjendatakse nii õigusliku aluse puudumist vabadusele toetumiseks (objektiivne element), kuid ka maksude vältimise eesmärki (subjektiivne element). Kõrgem standard teenib vabaduste tagamise eesmärki. Piirangute põhistamine maksumaksja teingu peamise eesmärgi kaudu, millega hinnatakse maksueelise saamise olulisust tehingute stuktureerimisel, võib aga seada ohtu EL ühisturu liikumisvabaduste tõhusa toimimise.²²²

Üldise kuritarvituste vastase eeskirja eesmärk on hõlmata, kooskõlas *acquis*’ga, Euroopa Kohtu poolt näilike skeemide tuvastamiseks ette nähtud kriteeriume, kui neid kriteeriume rakendatakse EL-s. Senise kaheliigilise kuritarvitamise vastase tõkestamise ühtlustamine on tõenäoline. Selle kasuks räägib asjaolu, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb EL täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud siseriikliku meetme hindamisel lähtuda ühtlustamismeetmete sätetest, mitte esmasest õigusest.²²³ Euroopa Kohus võib liikmesriigile ette heita eelkõige mitteresidendi diskrimineerimist, kuid maksude vältimise tõkestamise kooskõla tuleb hinnata ATADi valguses.²²⁴ Seega on Nõukogu poolt, kasutades Euroopa Kohtu poolt välja töötatud mõisteid ja õiguse kuritarvitamise tunnuseid, astutud oluline samm edasi maksude vältimise tõkestamise ühtlustamiseks liikmesriikide õiguses.

²²⁰ A. Cordewener. Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? – EC Tax Review, 2017/26 (2), p 61.

²²¹ Vt näiteks – EKo 13.03.2007, C-524/04, *Thin Cap GLO*, p 74, EKo 17.01.2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff*, p 28, EKo 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH*, 42. Õigusosalases kirjanduses on leitud, et ATAD keskendub liigselt liikmesriigi finantshuvide kaitsmisele, jättes isiku vabaduse tagaplaanile. Vt lähemalt – A. Navarro, L. Parada, P. Schwarz. The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. – EC Tax Review 2016/25 (3), pp 124–125.

²²² „Tehingu täieliku näilikkuse“ mõiste seostest subjektiivse elemendiga käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 2.1.3.

²²³ EKo 11.12.2003, C-322/01 *Deutscher Apothekerverband*, p 64; EKo 16.12.2008, C-205/07 *Gybrechts and Santurel Inter*, p 33, EKo 10.07.2014, C-421/12, *Comission vs Belgium*, p 63; EKo 12.11.2015, C-198/14 *Visnapuu*, p 40, EKo 08.03.2017, C-14/16, *Euro Park Service*, p 19.

²²⁴ G. Bizioli. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market? – EC Tax Review, 2017/26 (3), pp 169–170.

2.3. Euroopa Kohtu seisukohad liikmesriigi maksuõiguse ja –menetluse suunajana

2.3.1. Liikmesriigi pädevus maksude vältimise tõkestamisel

Liikmesriigi kohtu ülesandeks on kontrollida, kooskõlas siseriikliku õigusest tulenevate tõendamismõistega, niivõrd, kui see ei kahjusta liidu õiguse tihustust, kas kuritarvituse koosseis on täidetud. Euroopa Kohtu praktikast võib leida toetust väitele, et maksude vältimise tõkestamise reegli puudumisel võib liikmesriigis tugineda kuritarvitamise keelamise üldpõhimõttele, näiteks *Halifax* kohtuasjas, sest Ühendkuningriigis ei olnud maksude vältimist tõkestamise üldreeglit. Seejuures valdkonnas, kus liikmesriigid on loovutanud iseseisvuse õigusloome kujundamisel liidule, on liikmesriigil ka kohustus hoida ära õiguse kuritarvitamine.²²⁵ Vabaduste piirangute korral tuleb aga õiguskindluse nõuet eriti rangelt järgida, võttes arvesse, et tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi.

Kokkupuutel harmoneerimata õiguse valdkonnaga on maksustamise vältimise vastaste eeskirjade kasutamine liikmesriigi maksustamise pädevuse küsimus, kuid vabadusi piirav meede peab vastama Euroopa Kohtu poolt heaks kiidetud tunnustele.²²⁶ EL õigusega konformse õiguste kuritarvitamise keelamise põhimõtte rakendamine väldib sellise olukorra tekkimist, kus maksude vältimise vastast võitlust kasutatakse riigi proteksionistliku maksupoliitika elluviimiseks.²²⁷ Põhimõtte sisuks on täielikult ühtlustamata maksude korral asutamislepingus ja direktiivis kohaldatavate õiguste ühetaolise kohaldamise tagamine, mida hinnatakse normi või vabaduse eesmärgist lähtudes. Otseseid makse puudutavates *Kofoed* ja *Foggia* kohtuasjades on Euroopa Kohus viidanud, et õiguse kuritarvitamise keeld avaldub liidu õiguses üldpõhimõttena, mis lubab liikmesriigil maksumaksja pahauskse tegevuse korral keelduda maksusoodustuse kohaldamisest.²²⁸ EL õigus ei luba varjuda selle kaitsva mõju taha, kui sellele toetutakse ebaõigel viisil ja liikmesriigid võivad siseriikliku maksu-meetmega vältida kahjulikke tagajärgi. Niiviisi ei ole kohus lasknud silmist liidu õiguse kohaldamist liikmesriigis ja teisest küljest on andnud riigile võimaluse määratlada enda seadusandluses otseste maksude vältimise tunnused.

Seoses maksustamise vältimise vastaste eeskirjade kohaldamisega on Euroopa Komisjon pidanud oluliseks juhtida liikmesriikide tähelepanu vajadusele leida õige tasakaal kahe eesmärgi vahel: kuidas ennetada kuritarvitusi (avalik huvi) ja

²²⁵ EKo *Halifax plc*, p 71, 76.

²²⁶ D. Weber. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments. – R. De la Feria; S. Vogenauer (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011, p 400.

²²⁷ EK *Cadbury Schweppes plc jt*, kohtujurist P. Léger ettepanek, p 29, 88.

²²⁸ EKo *Kofoed*, p 38; EKo 10.11.2011, C-126/10, *Foggia SA*, p 50.

samas vältida piiriülese tegevuse ebaproportsionaalseid piiranguid.²²⁹ Liikmesriik ei tohiks muuta võimatuks EL õigusele toetumist ja ka siseriiklikul kohtul tuleb juhinduda maksukohustuslase tegevuse hindamisel liidu õigusele vastavusest, millest isik soovib osa saada. Seejuures on liikmesriikidel säilinud diskretsioon määratleda siseriikliku normiga õigust kuritarvitavate tehingute tunnused, mis eelduslikult ei ole tehtud heas usus ja toetudes siseriiklikule reeglile välistatakse maksumaksja tehingulisest ja organisatsioonilisest ülesehitusest tekkinud maksueelis.²³⁰ Olukorra komplitseeritust iseloomustab asjaolu, et otseste maksude korral ei ole vaidluse ese seotud niivõrd liidu õiguse vahetu rakendamisega, vaid käsitleb eelkõige samas olukorras olevate maksumaksjate erinevat kohtlemist, näiteks mitteresidendist ettevõtjale residendiga sarnases situatsioonis antud soodustuse kohaldamata jätmist. Diskrimineerimist saab õigustada aga juhul, kui selleks on aktsepteeritav põhjendus.²³¹

Liikmesriigi võimalused piirata isikute õiguste ja vabaduste teostamist taanduvad liikmesriigi õigusele lugeda teatud situatsioonis maksubaasi õõnestavaid tehinguid pahausketeks. Kohtuasjas *ICI* on kohus kinnitanud liikmesriigi õigust maksude vältimist tõkestada, kuid on näinud ette mitmeid tingimusi, mil see võimalikuks osutub. Selles asjas keeldus Ühendkuningriik maha arvamast *ICI* tuludelt kontserni teiste tütarfirmade kahjumit, sest Ühendkuningriigi maksuseaduse kohaselt ei olnud mahaarvamine lubatud juhul, kui residendid omasid üle 90% osalust mitteresidentides. Euroopa Kohus leidis, et tegemist on asutamisvabaduse piiranguga, mis oleks õigustatud juhul, kui maksutulu kaotamine on põhjustatud võõrriigi tütarettevõtja tulu maksustamise võimatusega (kuid on kohustus arvata maha kahjum residendi tuludelt) ning esineb juhtum, kus maksumaksja maksuskeemi tulemusena teises riigis tekkinud kahjum suunatakse Ühendkuningriigi ettevõtjale ja kasum väljapoole Ühendkuningriiki. Kohus on rõhutanud, et maksude vältimise risk ei ole riigi vastumeetmete kohaldamiseks piisav, sest juhul, kui seadusandlus ei ole suunatud täielikult näilike tehingute abil maksueelise saamise tõkestamisele, siis kohalduksid piiravad sätted mistahes teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtjate suhtes.²³²

²²⁹ Euroopa Ühenduste Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otseste maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007. KOM(2007) 785 lõplik.

²³⁰ Euroopa Kohus on leidnud, et kuritarvituste tõkestamine on üks EL õiguse eesmärke, mille tõttu on lubatud kohaldada ka selliseid reegleid, mis vähendavad maksude vältimise ohtu. Näiteks EKo 22.05.2008, C-162/07, *Ampliscientifica Srl jt*, p 30, 31 on kohus leidnud, et reegel, mis seadis õiguse kasutamisele ajalise piirangu, mille jooksul võivad maksukohustuslased esitada käibedeklaratsioone ja käibemaksu tasuda vastavalt lihtsustatud eeskirjadele. Kohus pidas piisavaks põhjendust, mille järgi „kui tähtaeg puuduks, võiks see kaasa tuua selliste täpsete tehingute teostamise, mis õigustavad juriidiliste struktuuride loomist *ad hoc*.“

²³¹ Vt lähemalt – Terra/Wattel, pp 36–37.

²³² EKo *ICI*, p 26. Vt liikmesriikide vahelise maksukonkurentsi kohta lähemalt – C. Pinto. Tax Competition and EU Law. Netherlands: Kluwer Law International 2003, p 307.

Euroopa Kohus on liikmesriigi EL põhivabaduste piiranguid lubanud, kui õigustele ja vabadustele toetumine ei ole tegelik, märkides täiendavalt, et kuritarvitust tuleb tuvastada tehingute esemest, eesmärgist ja tagajärgedest lähtudes. Tehingute tagajärjena peavad esinema ilmsed viited maksueelisele, mida on tehingu kujundamisel soovitud õigustamatult saada. Seega on õiguse kuritarvitamise põhimõtte leidnud rakendamist otseste maksude valdkonnas, tunnustades selle iseseisvat kohaldamisala ja tagajärgi maksustamist ettenägevate normide kohaldamisel, kui sellega ei seata esikohale riigi maksutulude kaitsmist.

2.3.2. Euroopa Kohtu seisukohtade lõimumine liikmesriigi õigusesse

Kaudsed maksud (käibemaks) on piisava detailsusega Euroopa õiguse poolt reguleeritud ja on seeläbi siseriikliku õiguse osaks, nende puhul on küsimusteks: kuidas maksude vältimist ära tunda ja ebasobivat tagajärge ära hoida. Seevastu otseste maksude korral on liikmesriigid säilitanud suures osas iseseisvuse, mistõttu on tegemist kokkupõrkega EL toimimise lepingus sätestatud vabaduste ja seni ühtlustamata siseriikliku õiguse vahel. Esimesega vastuolu korral võidakse kohtulahendiga jõuda negatiivse integratsiooni – liikmesriigi säte tunnistatakse liidu õigusega vastuolus olevaks ja seeläbi ebasobivaks maksude vältimise tõkestamise meetmeks.²³³ Rõhuasetus ei ole sel juhul enam maksuõiguse kohaldamisel, vaid liidus tunnustatud väärtustel ja vabadustel ning lisaks õiguse kuritarvitamise põhimõttele tõusevad esile veel mitmed teised liidu olulised põhimõtted, näiteks võrdne kohtlemine, proportsionaalsus, vaba konkurents, diskrimineerimise keelamine ja EL õiguse tõhusus.

Tulenevalt Euroopa Kohtu praktikast peaksid EL õiguse tõhususe ja mõjujõu tagamiseks siseriiklikud maksude vältimiseks ettenähtud sätted kohalduma juhul, kui küsimus on täielikult näilikest tehingutest.²³⁴ Sellisteks tehinguteks saaksid olla kokkulepped, mis ei oma majanduslikku sisu, näiteks riulifirmade kasutamine tehingute vahelülina.²³⁵ EL toimimise lepingust tulenevad vabadused ei leia sel juhul eksitava juriidilise vormi tõttu kaitset, mistõttu on vajadus hinnata tehinguid sisuliselt enne riigi piirava sätte kohaldamist. Näiteks *Lankhorst-Hohorst* kohtuasjas oli vaatluse all Saksamaa alakapitalisatsiooni vastane reegel, mille järgi ei olnud laenuintressid mahaarvatavad, kui laen ületas omakapitali kolmekordselt. Nimetatud reegel rakendus juhtudel, kui tegemist oli mitteresidendist aktsionäriaga. Kohus on eelnimetatud kohtuasjas leidnud, et antud meede ei ole kohane, sest ei ole suunatud täielikult näilike

²³³ J. P. Wattel. *EC Law and Direct Taxation: l'Europe des juges et des contribuables*. Berliin: Nomos 2010, pp 17–18. Negatiivse integratsiooni all mõeldakse Euroopa Kohtu reguleerivat mõju riigi seadusandlusele küsimustes, mis ei ole allutatud Euroopa Liidu ühistele reeglitele, kuid puudutab liidu õiguse tõhusat toimimist.

²³⁴ Vt otseste maksude kohta – EKo *ICI*, p 26; EKo 11.03.2004, C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, p 50; EKo 13.12.2005, C-446/03, *Mark & Spencer*, p 57.

²³⁵ EKo *Cadbury Schweppes*, p 67, 68.

tehingute vastu, mille eesmärgiks on Saksa maksuseaduse vältimine. Samuti on sätte kohtu hinnangul diskrimineeriv, sest rakendub igale juhtumile, kui emaettevõtja asukoht on väljaspool Saksamaad.²³⁶ Diskrimineeriva regulatsiooni rakendamisel tehti põhjendamatult vahet residentidel ja mitteresidentidel, mille tulemusena oli mitteresident ebasoodsamas olukorras, mis ei olnud kooskõlas EL ühisturu põhimõtetega.

Kohtupraktikas on vaidlusi põhjustanud küsimus, kas siseriiklik norm võib maandada ohtu, mis tekib agressiivsel maksude planeerimisel, kui teatud tingimuste saabumisel võib järgneda tõenäoline maksukohustuse vähendamine.²³⁷ Euroopa Kohtu otsus *Avoir Fiscal* asjas on üheks näiteks, mil kohus on leidnud, et liikmesriik ei saa tugineda maksudest kõrvalehoidumise ohule, samasisulist lähenemist on kohus järginud kohtuasjas *ICI*.²³⁸ Maksude vältimise eeldusele toetuv tehingu käsitlus seab takistusi liikumisvabadustega garanteeritud EL ühisturu funktsioneerimisele, näiteks *Centros* asjas on kohus märkinud, et kasu saamine peab olema toimunud ebaõigel teel, mis on vastuolus liikumisvabaduse mõttega. *Cadbury Schweppes* kohtuasjas on kohus asutamisvabaduse kaitstust silmas pidades leidnud, et ainuüksi asjaolu, et residendist äriühing rajab mõnes teises liikmesriigis sellise alluva üksuse nagu tütarettevõtja, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega või õiguse kuritarvitamisega, ega õigustada vastumeetmeid, mis kahjustavad liidus tagatud põhivabaduse teostamist.²³⁹ Keelatud ei ole seejuures üksnes otsesed takistused ühisturu toimimiseks, vaid ka sellised obstruktsioonid, mis loovad kaudsed tõkked liikumisvabaduste reaalseks kasutamiseks, muutes asutamise vähem atraktiivsemaks.²⁴⁰

Maksude vältimise tõkestamiseks ei piisa üksnes maksudest kõrvalehoidumise tõenäosusest, millega põhjendatakse maksubaasi vähenemise ohtu, et sel juhul koormavalt maksustada.²⁴¹ Tuleb silmas pidada, et sellised reeglid ei kahjustaks tavapäraseid õigussuhteid, mistõttu peab liikmesriigi õigusnorm juhinduma järgmistest kriteeriumitest:

1. toetama EL õiguste ja vabaduste realiseerimise tõhusust ning
2. kohalduma näilike tehingute, s.o eksitava juriidilise vormiga tehingute suhtes, mis on motiveeritud maksueelisest.²⁴²

²³⁶ EKo *Lankhorst-Hohorst*, p 37, 42.

²³⁷ Kohtupraktikast võib tuua näiteid kohtuasjadest *Cadbury Schweppes*, *Eurowing ja Barbie*, milles on olnud küsimus soodsama maksurežiimiga riikides tütarühingu asutamisest ja selle läbi majandustegevuses osalemist.

²³⁸ EKo 28.01.1986, C-270/83, *komisjon vs. Prantsusmaa (Avoir Fiscal)*, p 25; EKo *ICI*, p 6, 31, 33.

²³⁹ EKo *Cadbury Schweppes plc*, p 50.

²⁴⁰ Vt lähemalt – L. De Broe (2008), p 865.

²⁴¹ M. Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*. Netherlands: Kluwer Law International 2005, pp 234–235.

²⁴² R. Mason. *Primer on Direct Taxation in the European Union*. Minnesota: Thomson/West 2005, pp 104–105.

Siiski ei ole antud küsimus eelnimetatud kohtulahenditega lõplikult otsustatud. Järgnevas kohtupraktikas on kohus kohtuasjades *Mark & Spencer*, *Manninen* ja *OY AA* nõustunud väitega, et kui liikmesriigi maksubaasi õõnestamine on tõenäoline, siis võib riikide maksustamise pädevuse jaotuse kaitsmise eesmärgil kohaldada kaitsvaid meetmeid.²⁴³ Näiteks *OY AA* kohtuasjas soovis eelotsuse taotluse esitanud kohus teada seisukohta küsimuses, kas asutamisvabadust käsitlevate EÜ artiklitega 43 ja 56 on vastuolus selline liikmesriigi õigusega kehtestatud kord, mille alusel on selle liikmesriigi residendist tütarettevõtjal õigus emaettevõtjale makstud kontsernisisene toetus maksustatavast tulust maha arvata vaid juhul, kui emaettevõtja asukoht on samas liikmesriigis. Kohus leidis, et:

„[i]segi kui põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide konkreetne eesmärk ei ole välistada maksueeliseid, mida võidakse saada puhtalt näilike skeemide kaudu, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust ning mille eesmärk on vältida riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud kasumilt tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmist, võib selliseid õigusnorme siiski pidada proportsionaalseks taotletavate eesmärkidega, kui neid vaadelda tervikuna.“²⁴⁴

Tütarettevõtja maksustatava tulu kandmisega teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale kaasneb risk, et kontsernisiseselt korraldatakse maksuskeemide abil tulude kandmine äriühingutele, kelle asukoht on liikmesriikides, kus maksu määrad on kõige madalamad või kus seda tulu ei maksustatagi. Tegevus, mille eesmärgiks on vältida riigi territooriumil läbiviidud majandustegevusest saadud tulult tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu maksmist, seab ohtu liikmesriigi õiguse maksustamise pädevuse teostamiseks, kahjustades sellega liikmesriikide vahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust.²⁴⁵ Liikmesriikide vahelise maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamine ja maksude vältimise ennetamine on aga kohtu hinnangul omavahel seotud eesmärgid, millest lähtudes võib maksutulu kaitsvaid piiranguid lugeda lubatavaks.

Õiguse kuritarvitamise tõkestamist tuleb aga hinnata eraldi võimalikest avalikest huvidest tulenevatest õigustustest riigi maksustamisõiguse säilimise kaitseks.²⁴⁶ Õiguse kuritarvitamise ennetamiseks saab kohtu hinnangul meeted õigustada vaid juhul, kui selle meetme konkreetne eesmärk on takistada puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus

²⁴³ EKo 13.12.2005, C-446/03, *Mark & Spencer*, p 44, 48; EKo 18.07.2007, C-231/05, *Oy AA*, p 53, 54; EKo 07.09.2004, C-319/02, *Manninen*, p 49. Antud otsustest nähtub liikmesriikide õigus keelduda maksusoodustuste andmisest, kui asjasepuutuva korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes. Antud käsitus aga väljub õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte olemusest, mistõttu seda doktoritöös pikemalt ei analüüsita.

²⁴⁴ EKo *OY AA*, p 63.

²⁴⁵ Terra/Wattel, pp 485–486.

²⁴⁶ L. Cerioni. *The European Union and Direct Taxation. A Solution for a Difficult Relationship*. London: Routledge 2015, pp 117–118.

eesmärk on saada maksueeliseid.²⁴⁷ Põhimõttele toetudes saab takistada õiguste ja vabaduste ebaõiget kohaldamist olukorras, kus EL õigusele toetumine ei ole tegelik. Euroopa Kohus on *Slancheva sila* kohtuasjas märkinud, et „[v]äljakujunenud kohtupraktikast tuleneb [...], et liidu määruste kohaldamisala ei saa laiendada nii kaugele, et see kataks ettevõtjate kuritarvitusi”, andes sellega mõista, et õiguse kuritarvitamise keelamine hõlmab endas liidu õigusnormide kohaldamisala piiritlevat reeglit maksude vältimise tõkestamiseks.²⁴⁸ Võib väita, et põhimõttena võimaldab õiguse kuritarvitamise keeld tõkestada liidu õigusega eraõiguslikele isikutele tagatud subjektiivsete õiguste väärkasutamist ja määratleda neid õiguseid piiravate õigusnormide kohaldamisala.²⁴⁹

Seega nõuab õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte maksumaksja tegevuse käitumise majandusliku sisu tuvastamist, mida ei tuleks vaadelda liikmesriigi maksustamise pädevuse jaotuse erinormi sisustava põhimõttena. Maksude vältimise tõkestamise sätete sisustamisel tuleb arvestada Euroopa Kohtu seisukohtadega, sh teiste üldtunnustatud põhimõtetega. Järeldus puudutab ka otseseid makse, sest vaatamata sellele, et liikmesriigil on ühtlustamata maksude reguleerimisel säilinud otsustamispädevus, mõjutavad Euroopa Kohtu seisukohad riigi maksude vältimise tõkestamise reegli kohaldatavust.²⁵⁰

2.4. Euroopa Liidu õigusega tagatud vabadused

2.4.1. Maksumaksja liikumisvabaduste kaitse

Kui lähtuda eeldusest, et maksuskeem, mille ärinte potentsiaal avaldub eelkõige maksukulude kokkuhoius, on liidus soositud tegutsemisviisiks, tekib paratamatult vastuolu teiste kaitstavate huvidega. Ükski vabadus ei saakski J. Rawlsi käsitletuse põhjal olla absoluutne, sest esimene kuulub põhivabaduste süsteemile kui tervikule, tingimusel, et ühtki vabadust ei saa rikkuda, kui see

²⁴⁷ Vt näiteks – EKo 04.12.2008, C-330/07, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH*, p 35, 37.

²⁴⁸ EKo 12.09.2013, C-434/12 *Slancheva sila EOOD*, p 27.

²⁴⁹ Vt selle kohta lähemalt – EK 17.03.2016, C-161/15, *Abdelhafid Bensada Benallal*, kohtujurist P. Mengozzi ettepanek, p 22–24.

²⁵⁰ Euroopa Kohtu seisukohad mõjutavad oluliselt riigi maksude vältimise tõkestamise normide käsitlemist. Näiteks Prantsusmaal võib maksuhalduri tehingu tõlgendus lähtuda maksumenetluse koodeksi (*Procédure de l'abus de droit fiscal*) artiklist L 64, mille kasutamine on piiritletud juhtudega, kui maksumaksja tehingu ainsaks eesmärgiks on makse vältida. Artiklis L 64 kehtestatud tõlgendamise põhimõtte sisu on Prantsuse kõrgema kohtu poolt avatud 2006. aasta *Janfin* kohtuasjas, milles leiti, et normi tuleb tõlgendada õiguse kuritarvitamise keelamine üldpõhimõtte kohaselt, millega võeti omaks Euroopa Kohtu seisukohad. Vt lähemalt – Z. Prebble, J. Prebble. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. – Bulletin of International Taxation. 2008/62 (4), pp 159–160; Prantsusmaa Kõrgema Administratiivkohtu 26.09.2006.a. otsus nr 260050, *Ministre v Sté Janfin*, JurisData nr 2006-081020.

pole vältimatu.²⁵¹ Maksude vältimise tõkestamine on vastumeetmete kasutamise aktsepteeritavaks tagajärjeks, kuid liikmesriigi põhjendatud piirangu sihtmärgiks saab olla selliste skeemide loomise tõkestamine, mille eesmärk on vältida makse, mida tavaliselt samas olukorras tegutsevad ausameelsed isikud maksavad. Võrdse ja ühetaolise maksustamise eesmärk ning liikumisvabaduse reaalne teostamine seavad raamid, mille piires määratleda maksumaksja kaitstavate subjektiivsete õiguste ulatus.

Maksude vältija tegevust hinnatakse esmalt objektiivsete asjaolude läbi, millest lähtudes tehakse kindlaks, kas EL toimimise lepingus sätestatud vabaduse eesmärk on saavutatud. Küsimus on selles, kuidas rakendada otseste maksude korral nn kuritarvitamise testi, kui esiplaanil ei ole normikohane käitumine, vaid riigi maksude vältimist tõkestava (üld)reegli vastavus EL õigusega. Selle kohta on Euroopa Kohus otsustes *ICI, X ja Y, De Lasteyrie, Cadbury Schweppes* ja *Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation* kohtuasjades selgitanud, et liikmesriigil on testi objektiivsel tasandil võimalus võidelda „täielikult näilike tehingutega.”²⁵² Kohus on kirjeldanud nimetatud situatsiooni tehingutena, millel puudub *bona fide*²⁵³ äriplaneerimine ning need on loodud näilikel tingimustel või on lepingu poolte vahel täielikult näilised kokkulepped.²⁵⁴ Kohtuasjas *Cadbury Schweppes* on kohus pööranud liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise reeglit hinnates tähelepanu asjaolule, et:

„[...] võib asutamisvabaduse piirangut õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt näilike skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.”²⁵⁵

Otsuses on varasemale kohtupraktikale tuginedes käsitletud maksukohustuslase poolt reaalset asutamisvabaduse kasutamist, osutades vajadusele hinnata maksustatava isiku käitumist liikmesriigis, arvestades kaitstava vabaduse eesmärki. Kohus on seejuures näinud vabaduse reaalset kasutamist juhtudel, kui isik osaleb püsivalt teise liikmesriigi majanduselus.²⁵⁶ Nimetatud kaalutlusi arvestades tuleb jõuda selgusele, kas õigusaktist tulenev asutamisvabaduse piirang võib olla õigustatud puhtalt näilike skeemide vastasest võitlusest tulenevatel -

²⁵¹ J. Rawls. Õiglus kui ausameelsus. Taasesitus. Tallinn: Kirjastus Valgus 2015, lk 173, 182.

²⁵² EKo *ICI*, p 26; EKo *Lankhorst-Hohorst*, p 37; EKo *Cadbury Schweppes*, p 51; EKo 11.03.2004, C-9/02, *De Lasteyriedu Saillant*, p 20; EKo 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, p 57.

²⁵³ Euroopa kohtu praktikas on kasutusel nii näilike kui ka nn *bona fide* tehingute käsitlus, mis on sisult samaväärsed, kuid viimasel juhul on põhirõhk isiku ärilise eesmärgi puudumise rõhutamisel võrreldes isikuga, kes toimetab äris heas usus. Vt näiteks – EKo 09.09.2003, C-137/00, *General Milk Products GmbH*, p 21.

²⁵⁴ Weber (2011), p 396

²⁵⁵ EKo *Cadbury Schweppes*, p 55.

²⁵⁶ EKo *Centros*, p 25; EKo *X ja Y*, p 42.

põhjustel, alles seejärel, kui sellised asjaolud on selgunud, saab hinnata, kas piirang on eesmärgi saavutamiseks proportsionaalne.²⁵⁷ Võttes arvesse, et maksumaksja pahauskne käitumine takistab liikmesriigil maksustada enda territooriumil teenitud tulu, on legitiimseks eesmärgiks ka maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotuse säilitamine liikmesriikide vahel. Vabaduse kuritarvitamine saab selgeks, kui maksumaksja tehing, mille majanduslikku sisu hinnatakse, on liikmesriigi territooriumil teenitud tulu maksustamise võimaluse kaotamisega sellises seoses, et tekkinud maksukahju on selle tehingu tagajärg.²⁵⁸

Esmalt tuleb seega hinnata, kas õigusakt on sobilik, ehk võimaldab takistada sellist praktikat, mille ainus eesmärk on vältida makse, mida tuleks tavapäraselt riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt maksta. Teiseks tuleb kontrollida, kas õigusakt ei lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik ning kohalduks tehingutele, mille peamine eesmärk või üks peamistest eesmärkidest on maksukohustuse vähendamine.²⁵⁹ Seega on eelnimetatud eeldusi arvestades võimalik neutraliseerida näiliselt asutamisvabadusele toetuvate tehingute õigusjärelmid selliselt, et maksustamist kohaldatakse sarnaselt nende tehingutega, mis oleks tavaliselt liikmesriigis maksustatavad, kui selles riigis ei oleks maksustamine muudetud teise riigi äriühingu asutamise õigust kasutades võimatuks või oluliseks raskemaks.²⁶⁰ Soodsama maksustamise kohaldamiseks ei teki aga küsimust, kui vaidlusaluse äriühingu tegevus peegeldab majanduslikku reaalsust.²⁶¹

Tähelepanu ei ole maksuskeemide hindamisel niivõrd asjaosaliste tahteavalduste tõlgendamisel, kui õiguse tegelikul realiseerimisel. Metoodiliselt õigustab Euroopa Kohus seisukohta, mille järgi on isiku liidu õigusest tulenevad subjektiivsed õigused alati optimaalselt kaitstud.²⁶² Isikud võivad asutada teises liikmesriigis äriühingu ja selle kaudu ettevõtlust teostada ning asutamisvabaduse kasutamise sihiks võibki olla koormava maksustamise vältimine, sest teise riigi maksurežiim on maksumaksjale soodsam. Eristamaks näilikke maksustamise skeeme, on kohtupraktikas arvestatud asutatud tüarettevõtja tegevuse sõltuvust (eraldatavust) emattevõtjast ning asutatud äriühingu poolt lisandväärtuse loomist, mille puudumine väljendab vähest ärilist vajadust asutamisvabaduse järele, mille eesmärgiks liidus on soodustada ettevõtjana tegutseva isiku majanduslikku ja sotsiaalset lõimumist.²⁶³ Faktid, mis viitavad ettevõtja majandus-

²⁵⁷ EKo *Cadbury Schweppes*, p 53, 57. Vt ka EKo asjades *SIAT* p 48 ja *Glaxo Wellcome* p 53, milles on käsitletud liikmesriikide maksude vältimise meetmeid, mida on põhjendatult rakendatud juhtudel, kui kõrgema maksukoormusega liikmesriigist on tulu suunatud madala maksukoormusega riiki.

²⁵⁸ Vt lähemalt – Terra/Wattel, pp 489–491.

²⁵⁹ De Broe (2008), p 825.

²⁶⁰ Weber (1/2013), p 258.

²⁶¹ Tehingute sisulisi aspekte käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 3.3.1.

²⁶² De Broe (2008), p 836.

²⁶³ EKo *Cadbury Schweppes*, p 50; EKo *Thin Cap*, p 73.

tegevuse olemasolule teises liikmesriigis, ei võimalda üldjuhul maksumaksja tegevust lugeda täielikult näilikuks, sõltumata näiteks asjaolust, et emaettevõtja maksustatav kasum on vähenenud.

Liikmesriikide maksude vältimise meedet hindab Euroopa Kohus seega esimesel tasandil aspektist – kas vabaduse kasutamine piirüleselt leiab ka reaalselt aset või on tegemist siseriikliku maksustamise küsimusega. Sellele tasandile on omane, et hinnatakse objektiivset olukorda, käsitlemata isiku kavatsuste kooskõla tagatud põhivabaduse mõttega.²⁶⁴ „Täielik näilikkus“ on heaks hindamise kriteeriumiks, et tõrjuda vabaduse ebaõigele kasutamisele baseeruvaid vastuväiteid, s.t juhul, kui maksumaksja tegevus ei ole hõlmatud käsitletava vabadusega, siis ei saaks ka siseriiklik maksumeede kahjustada tema subjektiivseid õiguseid. Hindamisel tuleb lähtuda nii asutatud äriühingu olemasolust teises riigis (nt majanduslik aktiivsus), kui ka tehinguid iseloomustavatest asjaoludest (äriiline vajadus).²⁶⁵ Otseste maksude osas on kohus seadnud liikmesriigile selgelt kõrgemaid nõudmisi õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kasutamiseks ja maksude vältimist tõkestavate reeglite kasutamiseks.

2.4.2. Maksude vältimist tõkestavate sätete proportsionaalsus

Euroopa Kohtu kohtuasjades on leidnud käsitlemist maksustamise vältimise tõkestamise meetmete proportsionaalsus, pidades siinkohal silmas tasakaalu vastanduvate huvide, s.o riigi finantstulude kaitsmise ja maksumaksja õigustatud ootuste vahel. Maksuhalduri õigused sekkumiseks ei saa aga olla piiramatud: maksude vältimise tõkestamine peab olema kooskõlas EL toimimise lepingus sätestatud õiguste ja vabadustega ning ei tohi olla maksumaksja tegevust ülemäära pärssivad ega põhjustada põhjendamatuid ebameeldivusi.²⁶⁶ Kui tegemist on vabaduste riivega, siis tuleb eriti hoolikalt kaaluda vastandlikke huve.²⁶⁷ Probleemiks võivad olla sellised maksustatava tegevuse käsitusviisid, mis määratlevad maksude vältimise eeldusena teatud tehingud või toimingud, millega võib kaasneda soodsam maksustamine.

Euroopa Kohus on kohtuasjas *Leur-Bloem* tehtud otsuses sedastanud, et maksuhalduril tuleb maksukohustuse kindlakstegemisel lähtuda tehingu

²⁶⁴ Euroopa Kohtu käsitus maksude vältimise tõkestamise kohta on kolmetasandiline, s.t kui vabaduse piiramine on ilmne, siis teisel tasandil tuleb liikmesriigi meetmele anda hinnang, kas maksumeede diskrimineerib või seab muul moel põhjendamatuid takistusi võrdses situatsioonis olevatele ettevõtjatele. Kolmandal tasandil tuleb välja selgitada, kas meetmele on õigustust avalikest huvidest lähtudes. Vt lähemalt – C. Pinto (2003), pp 303–307. Töös ei käsitleta teise ja kolmanda taseme põhjendusi lähemalt, sest nimetatud asjaolud ei ole õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte sisuks.

²⁶⁵ Weber (2005), pp 3, 5.

²⁶⁶ L. Lehis. Means Ensuring Protection of Taxpayer's Rights in Estonian tax law. – *Juridica International*, 1999/IV, p 104. A. Zalinski. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. – *Intertax* 2007/35 (5), pp 320–321.

²⁶⁷ EKo 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer plc*, p 44.

üksikasjadest iga juhtumi iseärasusi arvestades, mis peab olema avatud kohtulikule kontrollile.²⁶⁸ Euroopa Kohus on pidanud seejuures vajalikuks märkida, et meetme kasutamisega ei tohi minna kaugemale, kui on vajalik maksudest kõrvalehoidmise takistamiseks. Proportsionaalseks ei saa pidada selliseid maksude vältimise meetmeid, mis ei võta arvesse üksiku tehingu asjaolusid ja lähtub ainult ette määratud faktilistest asjaoludest. A. Zalasinski on rõhutanud, et Euroopa Kohus on nõustunud isiku õiguste ilmajätmisega üksnes eeldusel, et tegemist on majandusliku sisuta ja peamiselt soodsamat maksustamist arvestavate tehingutega.²⁶⁹ Meede peab kohtu seisukohtade järgi ka sobima maksude vältimise tõkestamiseks, millega ei kaasneks ettevõtjate majandustegevuse olulist kahjustamist.²⁷⁰ Seetõttu ei saa kohaldada selliseid siseriiklikke sätteid, mis oleksid ebamääraseks ning avaksid niiviisi võimalused tehingute vabaks tõlgendamiseks, arvestades peamiselt maksude kogumise eesmärki.²⁷¹ Üldised maksude vältimise sätted peavad seejuures olema piisavalt konkreetseks, et maksumaksja saaks maksukohustuse ulatusega ette arvestada.²⁷² Menetlusautonoomia põhimõttele viidates on kohtujurist N. Wahl osutanud liikmesriigi kohustusele luua EL normide puudumise korral ise normid, mis kuritarvitamist tõkestavad. Selleks peab riik kehtestama üksikasjalikud eeskirjad üksikisikutele ELi õigusest tulenevate õiguste kaitseks, mis ei eristu siseriiklikult kehtivatest normidest ning ei muuda liidu õiguskorraga tagatud õiguste kasutamist võimatuks või ülemäära raskeks (EL õiguse tõhususe põhimõte).²⁷³ Õigusloomes tuleb riigil arvestada lisaks õiguskindluse põhimõttega ja kehtestada sellised meetmed, mis võimaldavad saavutada siseriikliku õigusega taotletud eesmärki, kuid kahjustavad võimalikult vähe asjassepuutuvate EL õigusaktidega liidu toimimiseks seatud eesmärgi.

Vähem olulisem ei ole ka Euroopa Kohtu seisukoht, et maksumeede peab olema kohane eesmärgi saavutamiseks, s.t tehingu ümberkvalifitseerimine peab piirduma tehingust lähtuvate kahjulike mõjude elimineerimisega. Kohtuasjas *Zwijnenburg* on kohus juhtinud tähelepanu liikmesriigi ebaproportsionaalsele reageerimisele kuritarvitamise tuvastamisel, leides, et ühinemise käigus teise maksu (võõrandamismaksu) vältimine ei saaks kaasa tuua ühinemistehingu kõrvalejätmist tervikuna ega põhjendada ühinemisega kaasnenud kapitali kasvutulu maksustamist. Põhimõttel *fraus omnia corrumpit* tehinguid hinnates, saaks võõrandamismaksust kõrvalehoidmise põhjendusel keelduda kõigist teisest soodustuste kohaldamisest, mis tooks kaasa ka ühinemisdirektiiviga tagatud maksuvabastusest keeldumise. Kohtujurist J. Kokott on ettepanekus rõhutanud

²⁶⁸ EKo 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, p 41.

²⁶⁹ EKo *Leur-Bloem*, p 42, 43; A. Zalasinski (2007), p 316.

²⁷⁰ EKo 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer plc*, p 43, 48.

²⁷¹ Z. Prebble, J. Prebble, p 163.

²⁷² EKo 10.07.2008, C-25/07, *A. Sosnowska*, p 27.

²⁷³ EK 05.07.2017, C-374/16 ja C-375/16, *RGEX GmbH*, kohtujurist N. Wahl ettepanek, p 70.

maksude vältimise eesmärgipärasust, lähtudes tuvastatud asjaoludest.²⁷⁴ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele tuginev käsitus võimaldab kõrvale jätta ebakohased ja majandusliku sisuta tehingud, et sedastada maksumaksja tegevuses maksustatav teokoosseis, mis ei ole sanktsiooniks koos kõigi maksustamisel vähem koormavate õiguste ilmajätmisega. Maksuhaldur ei saa seega pettuse kahtluse olemasolul jätta kõrvale kõiki tõendeid, mis lubaks soodsamat maksustamist, sest vastupidisel juhul muutuks maksu määramine karistuseks.²⁷⁵

Maksumaksja huvides on maksukohustuse ettenähtavus, seetõttu on õigus-selguse põhimõtte parem realiseerumine tagatud seadusesse lisatud tehingu ümberkvalifitseerimist võimaldava reegli ja järjepideva halduspraktika korral, mis mh tähendab, et maksude vältimist tõkestavate sätete kasutamine peab olema seadusega ja õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttega ette antud raamides. Maksude vältimise eeldus ei saa muuta maksumaksja jaoks vastupidise, s.o äriliste põhjendustele toetuva tegevuse tõendamist ületamatult raskeks, mis läheks maksualases praktikas kaugemale, kui see on vajalik ühetaolise maksustamise tagamiseks.²⁷⁶ On liikmesriike, kus riigi sekkumise võimalusi on oluliselt väiksemad, näiteks Hollandi maksualases praktikas kehtib *ultimum remedium* põhimõtte, mille alusel on maksumaksja tegevuse majandusliku sisu järgi tõlgendamine võimalik juhul, kui teised tõlgendamise võimalused on ennast ammendanud.²⁷⁷ Samuti on Euroopa Kohus seadnud asutamis- ja liikumisvabaduste piiramisele oluliselt kõrgemad nõudmised, andes sellega mõista, et üldjuhul ei ole piirangud õigustatud.²⁷⁸ Kohaldatavat maksude vältimise tõkestamise reeglit saab käsitleda liikumisvabadusega vastuolus olevana eelkõige juhul, kui see kohtleb objektiivselt võrdses olukorras mitteresidentidest äriühingute osalusel tehtud tehinguid ja väljamakseid ebasoodsamalt võrreldes residentist äriühingute samaväärsete toimingutega ja kui sellist ebavõrdset kohtlemist ei õigusta ülekaalukas avalik huvi.²⁷⁹

²⁷⁴ EK *Zwijnenburg*, kohtujurist J. Kokott ettepanek, p 62, 63.

²⁷⁵ Vt lähemalt Terra/Wattel, p 329. Euroopa Kohus on leidnud, et käibemaksu neutraalsusest tulenevalt tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus juhul, kui kõik sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata Vt – EKo 28.07.2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*, p 45. Karistamiseks on ette nähtud spetsiaalsed karistusõiguslikud sanktsioonid, mitte aga koormav maksustamine.

²⁷⁶ K. J. Prosser, R. Murray. *Tax Avoidance*. London: Sweet & Maxwell 2010, pp 13–14. Vt näitena – EKo 11.05.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries jt*, p 32, 33.

²⁷⁷ R. IJzerman aut. – Zimmer, p 455.

²⁷⁸ M. Poulsen. *Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law*. – Intertax 2013/41 (4), p 233.

²⁷⁹ Vt näiteks – EKo C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p 123–126. Nimetatud kohtuasjas on kohus leidnud, et välisriigis asuva tütarühingu ja siseriikliku äriühingute grupi maksustamisel võib kohaldada erinevat maksustamist, rakendades esimesel juhul krediitimeetodi ja teisel juhul vabastusmeetodi sissetuleku maksustamisel. Euroopa Kohus on leidnud, et EÜ artiklitega 43 või 56 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, „mille alusel on ettevõtte tulumaksust vabastatud dividendid, mida residentist äriühing saab teiselt residentist äriühingult, kui liikmesriik kohaldab sama maksu dividendidele, mida

Kohtuasjas *Gebhard* on Euroopa Kohus sõnastanud mõistliku põhjendatuse põhimõtte (*rule of reason*) üldised alused, millega õigustada liikumisvabaduse piiranguid. Siseriiklikule meetmele on seatud järgmised tingimused: 1) see peab rakenduma mittediskrimineerival viisil, 2) peab olema õigustatud avalikes huvides, 3) peab olema objektiivselt sobiv eesmärgi saavutamiseks ja 4) ei tohi minna kaugemale kui see on tulemuse saavutamiseks vajalik.²⁸⁰ *Rule of reason* põhimõtet järgides tuleb hinnata, kas riiklikud meetmed on kooskõlas liidu õigusega ja eeskätt proportsionaalsuse põhimõttega. Võttes arvesse käsitletavate põhivabaduste alusel tehtavate hindamiste ühtset metoodikat, ei oleks selle tulemusena vabadusest lähtuva ja normi mõttekohase analüüsi tulemus õiguse subjektide jaoks ootamatu. *Gebhardi* kohtuotsuses kajastatud seisukohad omavad tähendust isiku õigusi või vabadusi piiravate normide esmasel hindamisel, et seejärel otsustada, kas õiguse kuritarvitamise keelamine siseriikliku reegli abil on ka sisuliselt põhjendatud.

2.4.3. Maksumaksja tehingute sisulised aspektid

2.4.3.1. Füüsiline kohalolek teises liikmesriigis ja reaalne majandustegevus

Võib väita, et lubatud maksude planeerimine on piiritletav asutamisevabaduse kasutamisega juhul, kui ettevõtja majandustegevuse tehingulisel ja organisatsioonilisel ülesehitusel on tegelik majanduslik sisu. Maksumaksja tegevuse „tegelikust“ tuleb käsitleda normatiivselt, ehk järeldused vabaduse kuritarvitamises peavad olema kontrollitavad ja arutluses kasutatud kuritarvitamise tunnused peavad vastama määratletuse kriteeriumile. Seejuures tuleb vahet teha vabaduse piiramisel ja reguleerimisel, viimasel juhul on vabadus täielikult kaitstud, kuid reguleeritakse vabaduse kasutamiseks sobilikke vahendeid.²⁸¹ Millistest põhjendustest tuleks lähtuda, et tagada maksumaksjale juurdepääs asutamisevabadusele ja riigi põhjendatud huvid?

Asutamisevabadus on kehtestatud EL toimimise lepingu artiklis 49, mille kohaselt on keelatud nii piirangud, mis tõkestavad äriühingu asutamist teises

residendist äriühing saab mitteresidendist äriühingult, võimaldades viimatinimetatud olukorras maksu ümberarvutust maksu ulatuses, mille dividende väljamaksev äriühing on liikmesriigis, milles ta on resident, realselt maksnud, ja arvestades, et maksumäär, mida kohaldatakse välismaalt saadud dividendidele, ei tohi olla kõrgem maksumäärast, mida kohaldatakse samast liikmesriigist saadud dividendidele, ning et maksu ümberarvutust on võimalik teha vähemalt summas, mis võrdub dividendide väljamaksunud liikmesriigis makstud summaga, kuid see ei ületa sealjuures maksusummat, mis tuleb tasuda dividende saava äriühingu liikmesriigis.“

²⁸⁰ EKo 30.11.1995, C-55/94, *R. Gebhard*, p 47. Esimest korda on kohus mõistlikkuse põhimõttele osundatud EKo 20.02.1979, C-120/78, *Cassis de Dijon*, millega leidis tunnustamist vabadusi piirav meede, mille õiguslik alus ei tulenenud vahetult EÜ asutamislepingust. Põhimõtte kohaldamise eelduseks on arvestatava avaliku huvi olemasolu ja range proportsionaalsus, mis ei teeks põhjendamatult vahet nt rahvuse või kodakondsuse alusel.

²⁸¹ Rawls, lk 182, 186.

liikmesriigis (esmane asutamine), kui ka teises riigis tütarettevõtjaute, filiaalide ja püsivate asukohtade kaudu tegutsemist (teisene asutamine).²⁸² Tulenevalt Lepingu artiklist 54 kohalduvad liikmesriigis asutatud äriühingule samad õigused, mis liidu kodanikule, kellel on registreeritud kontor, keskne administratsioon või peamine äritegevuse asukoht liikmesriigis. Nimetatud sättes märgitud ettevõtja tegevuskohta iseloomustavate asjaolude esinemise kohta on *Daily Mail* kohtuasjas leitud, et kõik nimetatud tunnused omavad võrdset kaalu ettevõtja asutamisevabaduse tunnustamiseks.²⁸³ Kui registreeritud asukoht ei vaja hinnangut, siis mõisted „keskne administratsioon“ ja „põhiline tegevuskoht“ on kujunenud kohtupraktikas.²⁸⁴ Administratsioon on olulise tähendusega, kui see on juhtkonna asukohaks, kus otsustatakse äriühingu jaoks olulised küsimused.²⁸⁵ Enim vaidlusi on põhjustanud põhilise asukoha määramine, mis tähendab ettevõtja tegevuse koondumist kohta, kus toimub majanduslik, tööstuslik ja äriline tegevus, ehk kus ettevõtja töötajad põhiliselt tegutsevad ning kus on varad kasutusele võetud.²⁸⁶ Kohtupraktika ei toeta seejuures ühe kindla tunnuse otsustavat mõju lõppjäreltulemuse tegemiseks, sest vabaduste kasutamist iseloomustavate tunnuste sümmeetriline hindamine võimaldab konkreetse juhtumi mitmekesisemat käsitlemist.

Kohtuasjas *Cadbury Schweppes* maksustati Ühendkuningriigis tütarettevõtja kasum emaettevõtja kasumis põhjusel, et asutatud äriühing oli täielikult Cadbury kontrollitav ja loodud maksueelise saamiseks teises liikmesriigis. Euroopa Kohus on selles otsuses leidnud, et õiguse kuritarvitamine leiab kinnitust, kui objektiivsete elementide kontrollimise tulemusel selgub asjaolu, et „tegumist on fiktiivse äriühinguga, mille asukohajärgse liikmesriigi territooriumil reaalne majandustegevus puudub.“²⁸⁷ Euroopa Kohtu hinnangul, arvestades EL eesmärki integreerida ettevõtjaid tegutsemiskohajärgses liikmesriigis, tähendab asutamise mõiste lepingus sisalduvate asutamisevabadust käsitlevate sätete mõttes selles liikmesriigis püüasukohaga ettevõtte vahendusel määramata ajaks planeeritud tegeliku majandustegevuse teostamist.²⁸⁸ Seega tuleb igal konkreetsel juhul tuvastada, kas liikmesriigi maksumaksja on rajanud teise liikmesriiki alluva üksuse, et seal tegutseda ja lõimuda ettevõtjana teise riigi majanduslikku ja sotsiaalsesse keskkonda. Äriühing, mis on loodud selleks, et olla vahendajaks päritoluriigi ja tulu allikariikide vahel ei saa astuda algsete,

²⁸² Pinto (2003), pp 301–302.

²⁸³ EKo 27.09.1988, C-81/87, *Daily Mail jt*, p 21.

²⁸⁴ EKo 25.07.1991, C-221/89 *Factortame II*, p 20 on kohus EÜ asutamislepingu artikli 43 (praegu artikkel 49) tõlgendamisel leidnud, et asutamisevabadus tähendab tegelikku majandustegevuse läbiviimist läbi kindla asukoha teises liikmesriigis määratu ajaperioodiga.

²⁸⁵ EKo *Daily Mail jt*, p 24.

²⁸⁶ EKo 30.11.1995, C-55/94, *Gebhard*, p 25 kohtuasjas on kohus leidnud, et mõistet „asutamine“ tuleb tõlgendada võimalikult laias tähenduses, mis tähendab, et isikutel lubatakse võtta osa teise riigi majanduselus stabiilsel ja jätkuval baasil sarnaselt asukohariigile.

²⁸⁷ EKo *Cadbury Schweppes*, p 68, 75.

²⁸⁸ De Broe (2008), p 855.

ehk majanduslikku omandit käsutavate isikute asemele, et toetuda asutamise vabadusele ja ta peab arvestama võimalusega, et liikmesriik võib käsitleda vahendavat äriühingut läbipaistvana ning maksustada viimase tulu sarnaselt residendiga.²⁸⁹

Euroopa Kohus on juhtinud tähelepanu sellele, et objektiivsetest asjaoludest tulenevalt peab selguma, et äriühing omab asukohajärgses liikmesriigi tegelikku asukohta ja äriiselt toimivat majandusüksust. Majandustegevuse objektiivsetest tunnustest lähtudes tuvastatud näilik õigusele toetumine ei vajaks siseriikliku maksude vältimise eeskirja rakendamiseks õigustust, sest ei ole tegelikult eksisteerivat kaitsvat huvi. Eelduslikult peab ettevõtja olema ka „majanduslikult aktiivne“, mida tuleks määratleda tegevusena, mis on, kas otseselt või kaudselt, isiku jaoks tulemuslik.²⁹⁰ Näilikeks saab nimetada selliseid tehinguid ja toiminguid, millel ei ole majanduslikku väljundit. Maksukohustuslane on sel juhul loonud ettekujutuse sellest, et tehingu teisel asjaosalisel on olemas majandustegevus. Viimati nimetatud kohtuasjas oli kohtu tähelepanu suunatud asjaolule, kas Iirimaa asutatud äriühingul oli iseseisev majandustegevus, mis oleks tehtud kontserni või tütarettevõtja enda huvides. Kui ettevõtte omab tegevuskohta, töötajaid ja vahendeid teises liikmesriigis, siis võib saada kinnitust väitele, vabadusele toetumine on tegelik. Kokkuvõtvalt on Euroopa Kohus *Cadbury Schweppes* kohtuasjas sedastanud, et kuritarvituse määratlemisel tuleb lähtuda objektiivsetest asjaoludest nagu asukohariigis läbiviidav tegelik majandustegevus ja füüsiline kohalolek.²⁹¹ Kohtupraktika toetab seisukohta, et majandustegevus peab vabadusele toetumiseks olema efektiivne ja tõeline, milleks aga ei saa pidada marginaalset ja abistavat tegevust.²⁹²

Vaidlusalustel juhtudel tuleb anda hinnang nende äriühingute kohta, mille suhtes on kahtlus riilifirmana maksuskeemis osalemises. Kohtuasjas *Columbus Container* on kohtujurist P. Mengozzi kohtupraktikale tuginedes leidnud, et asjaolu, et tegevuskoht tegeleb kapitali valdamise ja haldamisega ja võib vajaduse korral teha investeeringuid teistesse liikmesriikidesse, ei ole puhtalt fiktiivse skeemi olemasolu tuvastamise aluseks, kuna finantstegevus on reaalne ja on olemas füüsiline kohalolek vastuvõtvas liikmesriigis.²⁹³ Kohtu järeldustest nähtub, et näilikuks ei saa lugeda teises liikmesriigis asutatud äriühingu tegevust põhjusel, et sama tegevust oleks saanud läbi viia ka päritoluriigis või ei ole maksuhalduri hinnangul ettevõtja tegevusel „piisavalt kaalu.“ Nimetatud järeldust on kohus toetanud *Cadbury Schweppes* asjas, leides, et kui asukohajärgse liikmesriigi territooriumil reaalne majandustegevus puudub, siis tuleb äriühingu rajamist käsitleda puhtalt näiliku skeemi kasutamisenä, s.o eelkõige „riili-

²⁸⁹ EK *Thin Cap*, kohtujuristi L. A. Geelhoed ettepanek, p 67.

²⁹⁰ Weber (2005), p 9.

²⁹¹ EKo *Cadbury Schweppes plc*, p 66, 67.

²⁹² EKo 23.03.1982, C-53/81, *D. M. Levin*, p 13; EKo 05.10.1988, C-196/87, *U. Steymann*, p 13; EKo 13.04.2000, C-176/96, *J. Lehtonen*, p 44.

²⁹³ EK 06.12.2007, C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co.*, kohtujuristi P. Mengozzi ettepanek, p 181–182.

firmana” või „varifirmana” tegutseva tütaretevõtja puhul.²⁹⁴ Majanduslikku sisu iseloomustavateks tunnusteks on: tütaretevõtjal on füüsiline asukoht ja personal, kes tegeleb püsivalt äriühingu juhtimisega asukohariigis.²⁹⁵

Eurofood IFSC kohtuasjas on kohus märkinud, et riulifirmaks on äriühing „kes oma asukohajärgse liikmesriigi territooriumil reaalset ei tegutse,“ seega on peamine tähelepanu aktiivsel tegevusel, mida asukohariigi äriühing peaks eelduslikult teostama.²⁹⁶ Varifirmaks ei muuda seejuures asjaolu, et majandustegevuse suunamine toimub emaettevõtja riigist. Nimetatud asjaolu on saanud kinnitust *Factortame II* kohtuasjast, kus vaatluse all olid asutamisvabadust piiravad sätted, millega ÜK takistasid välisriigi kaluritel siseriiklikke püügi-kvootide kasutamist, nõudes ettevõtja registreerimist ja tegelikku juhtimiskeskust ÜK-s. Euroopa Kohus on selles asjas märkinud, et asutamisvabadust rikuvad meetmed, millega välistatakse asutatud äriühingu osalemine riigi majandustegevuses, kui seda juhib ettevõtja, kes asub esmaselt asutatud liikmesriigis.²⁹⁷ Nõutav majanduslik tegevus on sisult laiem, nähes asutamisvabaduse kohaldumist ka juhtudel, kui seotud äriühingute vahel on erinevates riikides jaotatud juhtimine ja põhiline majandustegevus.

Teisese asutamisvabaduse kasutamise käsitlemisel tuleb maksude vältimise kahtluse korral arvestada majanduslikku tegevust, mis iseloomustab tegevuse ärilist poolt. Küsimusi tekitab olukord, kui äriühingu tegevus ei ole tehingud varaga või teenuste osutamine, vaid osaluste omamine. Sellise passiivse omandilt tulu taotleva tegevuse hindamisel majandustegevusena on kohtuasjades *Polysar* ja *Baars* leitud²⁹⁸, et asutamisvabaduse kaitse kontekstis tuleb käsitleda juhtumeid, kui äriühing omandab osaluse, mis võimaldab kaasa rääkida äriühingu juhtimisel. Siiski peab olema majanduslik seos teises liikmesriigis asutatud äriühinguga, mis tähendab, et viiakse läbi reaalset tegevust ja/või täidetakse juhtimise ja kontrolli ülesandeid. Aktsionär peab suutma määrata asutatud ettevõtja tegevuse kulgu, sest kontroll tütaretevõtja üle eeldab sellel majanduslikult hinnatavate toimingute teostamist, vastasel juhul ei ole tegevust, mida kontrollida ja juhtida. Asutamisvabaduse kohaldamiseks piisab, kui teisene asutatud äriühing või püsiv tegevuskoht omab tegevust, sest kohtuasjades *Centros* ja *Segers* on kohus kinnitanud, et piisav on, kui registreeritud asukoht, keskne juhtimine ja äriline tegevus on Euroopa Liidu sees ning seetõttu ei välista *holdingu*’na tegutseval äriühingul majandustegevuse puudumine asutamisvabaduse kohaldumist.²⁹⁹

Asutamisvabadust ei piirataks EL-s seega juhul, kui tehingud tehakse väiksema maksukoormusega riigis asutatud äriühingu kaudu. Asutamis-

²⁹⁴ EKo *Cadbury Schweppes jt*, p 68.

²⁹⁵ EKo *Daily Mail*, p 17.

²⁹⁶ EKo 02.05.2006, C-341/04, *Eurofood IFSC Ltd*, p 35.

²⁹⁷ EKo 25.07.1991, C-221/89, *Factortame Ltd*, p 34, 35.

²⁹⁸ EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar*, p 13, 14; EKo 13.04.2000, C-251/98 *Baars*, p 22.

²⁹⁹ EKo *Centros Ltd*, p 21, 26; EKo 10.07.1986, C-79/85, *D. H. M. Segers*, p 9.

vabadusel on esimus riigi fiskaalhuvide kaitsel, mida tunnustatakse juhul, kui analüüsi tulemusena selgub ka vabaduse tegelik kasutamine. Tegelikuks saab pidada vaid neid teises liikmesriigis asutatud äriühingu vahendusel tehtud tehinguid ja toiminguid, mis on majanduslikult ratsionaalsed ka muul põhjusel, kui saadav maksueelis.

2.4.3.2. Tehingu vähene majanduslik tähtsus võrreldes saadava maksueelisega

Kui nõustuda väitega, et maksueelise saamist saab otseste maksude korral tõkestada juhul, kui vabadusele toetumine ei ole tegelik, jääksid tähelepanuta tehingutingimused. Sellisel juhul jäetakse kõrvale kuritarvitamise testi subjektiivsete elementide tunnused: tehingut tavapärasest ebakohasena eristavad ja tehingutingimuste näilikkust iseloomustavad asjaolud. *Emsland-Stärke* ja *Halifaxi* kohtulahendites nimetatud tehingu juriidilise vormi ebakohasus võib siiski liikumisvabaduse kuritarvitamise juhtudel tähendust omada.

Tehingu ebakohasus ilmneb olukorras, kus tavaliselt samas olukorras sõltumatud osapooled samadel tingimustel tehinguid ei teeks, s.t maksueelist arvestamata puudub kokkulepitud tehingutingimustel majanduslikult või äriliselt hinnatav tähtsus. Kohtuasjas *Thin Cap* olid vaatluse all Ühendkuningriigi alakapitalisatsiooni reeglid, millest tõusetus küsimus, kas jaotatud kasumina saaks käsitleda tütarettevõtja poolt emaettevõtjale tasutud intresse. Ühendkuningriigi õigusnormid piirasid residendist tütarettevõtja õigust arvata maksustamise otstarbel maksustatavast tulust maha intresse, mis maksti mitteresidendist emaettevõtjale.³⁰⁰ Euroopa Kohus on selles kohtuasjas jõudnud järeldusele, et:

„[a]sjaolu, et residendist äriühing sai mitteresidendist äriühingult laenu tingimustel, mis ei vasta neile, milles asjaomased äriühingud oleksid kokku leppinud täiesti vaba konkurentsi tingimustes, kujutab endast laenusaaaja äriühingu asukohariigi jaoks objektiivset ja kolmanda isiku poolt kontrollitavat elementi, et teha kindlaks, kas asjaomase tehingu puhul on täielikult või osaliselt tegemist puhtalt näilise skeemiga, mille peamine eesmärk on vältida selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaldamist.“³⁰¹

Thin Cap kohtuasjas hinnati, kas asutamisvabadusega (EÜ artikli 43) on vastuolus olukord, kui maksuvabastust kohaldatakse äriühingu asukoha järgi, et

³⁰⁰ Alakapitalisatsioon tähendab tütarettevõtja finantseerimist emaettevõtja laenukapitaliga osakapitali asemel, mistõttu tekib olukord, kus äriühingu omakapital on võlaga võrreldes väike. Emaettevõtja omandab maksueelise, kui rahastab näiteks kontserni kuuluvat tütar-ettevõtjat laenukapitaliga, sest laenult tasutud intressid on maksustatavat tulust mahaarvatavad, dividendid aga mitte. Sellise kapitali kaasamise viisiga saab kontsern valida, millises riigis kasumit maksustatakse. Vt lähemalt – B. J. Arnold, M.J. McIntyre. *International Tax Primer*. 2nd edition. Netherlands: Kluwer Law International 2002, pp 83–84.

³⁰¹ EKo *Thin Cap Group*, p 80.

takistada piiriüleste kontsernide poolt kasumi jaotamist laenuintressidena. Asutamisevabadus keelab aga igasuguse diskrimineerimise ja residendiga võrreldes ebavõrdse kohtlemise, lubades äriühingutel struktureerida oma äritegevust vastavalt oma soovile.³⁰² Maksumaksjatel on lubatud rahastada oma tütarettevõtjaid omakapitali või siis laenude kaudu, kuid see on aktpeteeritav juhul, kui tegemist ei ole maksuskeemiga, mille abil püütakse kuritarvitada siseriiklikke maksuõigusnorme ja nende kohaldamisest kõrvale hoiduda. Hindamaks, kas tegemist on täielikult näilise tehinguga, võib tugineda objektiivsete tegurite kogumile, näiteks tütarettevõtjale antud laenu ja intressi suurus ning laenu tagastamise tingimused, mille abil hinnatakse, kas intresse oleks makstud ka täiesti vaba konkurentsi tingimustes.³⁰³ Kui asjaomaste äriühingute vaheliste erisuhete puudumisel ei oleks laenu antud või oleks seda antud erinevas summas või erineva intressimääraga on see objektiivseks aluseks, mille põhjal järeldada, et tegemist on täielikult näiliku maksuskeemiga, mille eesmärgiks on vältida liikmesriigi koormavate maksunormide kohaldamist. Sama lahenduskäiku on kohus korranud kohtuasjas *NV Lammers & Van Cleeff*, märkides täiendavalt, et jaotatud kasumina saaks intresse käsitleda juhul, kui tehingu tingimused oleksid ärilistes suhetes ebatavalised.³⁰⁴ Seega võivad ebakohased tehingutingimused osutada tõigale, et asjaosaliste kokkuleppel puudub vabadusele toetumiseks vajalik sisu, millest piisab maksumaksja pahausksuse põhjendamiseks.

Lähemalt on tehingu tingimustele tähelepanu pööranud kohtujurist P. Léger kohtuasjas *Cadbury Schweppes* tehtud ettepanekus, rõhutades, et lisaks tütar-ettevõtja füüsilisele kohalolekule, tuleb hinnata emaettevõtjale osutatud teenuste sisulist poolt, kui selle tulemusena väheneb viimase päritoluriigis maksustatav tulu. Kohtujurist on lähtunud lisaks tütar-ettevõtja tegelikule asukohale ka osutatud teenuste iseloomulikest tunnustest, mille hindamisel tuleb kaaluda tütar-ettevõtja poolt tehingutega loodud majandusliku lisandväärtuse olulisust. Kui tütar-ettevõtja osutatud teenustel puudub emaettevõtja tegevuse seisukohalt igasugune majanduslik huvi, siis sel juhul tasub emaettevõtja kõnealuste teenuste eest ilma vastusooritusega.³⁰⁵ Nimetatud põhjendusi ei ole aga Euroopa Kohus otsusesse üle võtnud, et tuvastada näilike skeemide olemasolu, piirdudes kohtuotsuses vabaduse tegeliku asukoha ja aktiivse tegevuse nõudega. Siiski ei ole välistatud, et peamine tähelepanu ei ole niivõrd tegeliku kohaloleku tuvastamisel, et maksumaksja tegevuses majanduslikule tegelikkusele kinnitust saada, vaid tehingu majanduslikke aspekte iseloomustavatel asjaoludel. Kohtujuristi P. Léger eelnimetatud seisukohad võivad omada tähtsust, et maksude vältimise juhtumeid paremini eristada, mistõttu tuleks kaaluda nimetatud käsitusviisi kasutusele võttu.

³⁰² EKo 21.09.1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, p 35; EKo *Thin Cap Group*, p 37.

³⁰³ EK *Thin Cap Group*, kohtujurist L. A. Geelhoed ettepanek, p 66, 80, 81.

³⁰⁴ EKo 17.01.2007, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff NV vs Belgische Staat*, p 29.

³⁰⁵ EK *Cadbury Schweppes plc*, kohtujurist P. Léger ettepanek, p 111–114.

Euroopa Kohtu praktikast saab tuua näitena *Foggia* kohtuotsuse, milles kohus on otsesid makse puudutavas vaidluses kaalunud majanduslike aspektide osatähtsust võrreldes saadava maksueelisega. Nimetatud kohtuasjas on maksumaksja tuginenud argumendile, et mitme äriühingu ühinemise tulemusena saavutatud haldus- ja juhtimiskulude kokkuvõtte õigustab ümberkorralduste tegemist, millega kaasnes oluline maksueelis. Kohus ei nõustunud väitega, et tegutsemiskulude vähendamisest saadav kokkuvõtte on „paikapidav majanduslik põhjendus“, ilma et tuleks arvesse võtta muid asjaomase tehingu tegelikke eesmärgi.³⁰⁶ Euroopa Kohus on leidnud, et haldus- ja juhtimiskulude vähendamisega kaasnev kokkuvõtte on omane enamikele ühinemistele, kuna viimane tähendab kontserni struktuuri lihtsustamist, märkides seejuures, et kõnealustelt kuludelt saadav kokkuvõtte on marginaalne, võrreldes eeldatava maksueelisega. Sellega on kohus suunanud tähelepanu maksukohustuslase poolt õiguse kuritarvitamise tuvastamisel küsimusele, kas esines tegelik vajadus tehingu tegemiseks, s.o ümberkorralduse kasuks ühinemisdirektiiviga silmas peetud tulemuse saavutamiseks, mis kaaluks üles tehinguga saadava maksueelise.

Tehingut iseloomustavaid asjaolusid saab hinnata ka P. Léger nimetatud teise kriteeriumi põhjal, kui tütarettevõtja kaudu tegutsemine ei ole objektiivselt hinnates mõistlik. P. Newey kohtuasjas on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriigi kohus võib piiriüleises situatsioonis käsitleda ettevõtjate vaheliste ärisuhete olemust, et hinnata tehingute struktuuri majanduslikku sisu, mis võib nähtuda järgmisest faktilistest asjaoludest: 1) lepingu alusel teenust osutav isik on teise isiku täieliku kontrolli all; 2) ärialsed teadmised, suhted ja kogemus jäävad teisele isikule, kui sellele isikule, kes lepingu sõlmib; 3) lepingu täitmiseks otsustavaid toiminguid teostab kontrolliv ettevõtja, mitte see isik, kes lepingu sõlmib; 4) äririski kannab kontrolliv ettevõtja; 5) iseseisva majandustegevuseta isik sõlmib teenuste osutamiseks vajalikke alltöövõtulepinguid ettevõtjatega, kes on samuti kontrolliva ettevõtjaga lähedalt seotud.³⁰⁷ P. Newey kohtuasjale toetudes võib jõuda järeldusele, et tütarettevõtjaga kaudu tegutsemine ei ole kõiki fakte arvestades tegelik ja seeläbi saab välistada maksuskeemist täielikult tütarettevõtjaga sõlmitud ja vahendatud tehingud.

Väljakujunenud kohtupraktikale tuginedes võib väita, et asutamisvabadust piirav siseriiklik maksumeede on õigustatud, kui seda kohaldatakse täielikult näilikele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist. Näilike tehingute kontseptsioon ei tähenda seda, et ei oleks üldse sisulisi asjaolusid, mida mõistlikud ettevõtjad tavaliselt tehinguid

³⁰⁶ EKo 10.11.2011, C-126/10, *Foggia SA*, p 33, 34. *Foggia* SGPS ühendas tehinguga kolm samasse kontserni kuuluvat valdusühingut ning soovis seejärel kanda ühendatava äriühingu maksukahjumi enda arvele. Maksuhaldur ei nõustunud kahjumi mahaarvamise, leides, et ühendatava äriühingu seisukohast ei olnud ühinemiseks majanduslikku huvi, sest ühendataval äriühingul puudus vara ja majandustegevus.

³⁰⁷ EKo P. Newey, p 37, 48. Tehingutingimuste näilikkust käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 3.3.2.

sõlmides arvesse võtavad.³⁰⁸ Hinnata tuleb maksuskeemiga hõlmatud kokkulepete asjaolusid ärilisest aspektist, millest saaks kinnitust tehingute majanduslikele eesmärkidele ja tulemustele. Asjaolude tuvastamise käigus omab järelduste tegemiseks rolli maksukohustuslase poolt läbi viidud toimingute majanduslik olulisus, ehk kas objektiivset olukorda arvestades on emaettevõtjal tütarettevõtja osutatud teenuste saamiseks majanduslik huvi. Nimetatud asjaolu võib anda olulist kaalu argumendile, mille järgi ei ole teises liikmesriigis asutatud tütar-ettevõtjal piisavat tähtsust, et põhjendada majandusliku sisu olemasolu. Maksmist selliste teenuste eest, mille vastu ei ole emaettevõtjal arusaadavat majanduslikku huvi, võib käsitleda teiste eelduste olemasolul näiteks kasumi üleandmisena.

2.5. Vahekokkuvõte

Doktoritöös püstitatud uurimisküsimuseks oli, kas õiguse kuritarvitamise keelamine on põhimõttena kohaldatav otseste maksude vältimise korral?

Liikmesriigis kasutusel olevad maksude vältimise tõkestamise reeglid ja praktikas kujundatud põhimõtted sõltuvad sellest, kas siseriiklikul õigusel on legitiimne alus piirata juurdepääsu EL õigusest tulenevatele vabadustele. Riigi võimalused takistada maksubaasi vähenemist on piiratud, sest EL toimimise lepingust kaitstud vabadused on ühtlasi liidu ühisturu väärtused, mis reeglina prevaleerivad siseriikliku õiguse ees, seades ühtlasi kõrgendatud nõudmisi liikmesriikide maksude vältimist ohjeldavatele maksumeetmetele. Euroopa Kohus on rõhutanud õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõtte dualistlikku iseloomu, mis avaldub erinevalt ühtlustatud ja ühtlustamata maksude valdkonnas.

Õiguse kuritarvitamine otseste maksude korral võib seisneda näilikus territoriaalses lahknevuses kasumi ja sellele vastava kahjumi/kulutuste osas (nt mahaarvatavad intresside maksed madala maksumääraga jurisdiktsioonis ja võlgade kujundamine kõrgema maksumääraga riigis) või selgub mittedobivus kapitali kogumise ja selle realiseerimise vahel (nt läbi ajutise emigreerumise). Siseriiklikule maksude vältimise tõkestamise reeglile vastuväidete esitamiseks, millega piiratakse maksude planeerimise võimalusi, võib maksumaksja piiriülestes situatsioonides toetuda EL liikumisvabadustele. Euroopa Kohus on oma lahendite kaudu liikmesriikide maksude vältimist tõkestavaid reegleid korrigeerinud, mis negatiivse integratsioonina on täiendanud liikmesriikide õigusloomet ja praktikat, andes juurde täiendavaid aspekte õiguse kuritarvitamise põhimõtte kohaldamiseks otseste maksude valdkonnas. Liikmesriikidel on suurem vabadus kasutada siseriiklikke maksude vältimise reegleid valdkonnas, mis ei ole

³⁰⁸ Mõned autorid on leidnud, et näilikud kokkulepped on sellised, millel puudub igasugune majanduslik sisu, vt näiteks – M. Helminen. EU Tax Law – Direct Taxation. Amsterdam: IBFD 2011, p 117.

harmoneeritud, tingimusel, et kasutatavad reeglid ei piiraks põhjendamatult liidu õiguse tõhusat toimimist.

Doktoritöös on leitud vastus uurimisküsimusele, kas EL ühtlustamata maksuõiguses on asjaolude käsitlel metoodilisi iseärasusi võrreldes EL harmoneeritud maksuõigusega? Selleks, et maksukohustuslase tegevused ei loetaks pahauskseteks, peaksid kontrollitavad tegevused omama sihipärasest majanduslikku ja mitte ainult maksunduslikult põhjendatavat sisu. Euroopa Kohus on toetanud seisukohta, mille järgi ei sõlta maksuõiguslik tagajärg asjaolust, kuidas maksukohustuslane on majandustehinguid tsiviilõiguslikult ja organisatsiooniliselt kujundanud, sest riik võib kaotatud tasakaalu taastamiseks sekkuda.

Erinev lähtekoht kaudsetest maksudest toob kaasa teistsuguse käsitusviisi õiguse kuritarvitamise põhimõtte kohaldamiseks. Otseste maksude kuritarvitamise juhtumite käsitlel on nimetatud ka täielikult näilike tehingute kontseptsiooniks, mis seab kuritarvitamise tunnustena esikohale näiva asutamisvabaduse kasutamise (vara, töötajate ja vahendite puudumine) ning tehingutingimuste näilikkuse. Maksumaksja võib korraldada oma (piiriüleseid) maksuküsimusi endale kõige soodsamal viisil, mis on aga lubatud vaid juhul, kui majandustegevus on tõeline, s.t kui tegemist ei ole täiesti näiliku skeemiga, millega püütakse kuritarvitada siseriiklikke õigusnorme või nende kohaldamisest kõrvale hoiduda. Mõistena on „täielikud näilikud tehingud“ oluline, et selgitada nii kuritarvitamise testi objektiivsete kui ka subjektiivsete elementide olemasolu, viimasel juhul põhjendab tehingu täielik näilikkus maksueelise saamise eesmärki.

Doktoritöös on otsitud vastust ka uurimisküsimusele, millistele nõuetele peavad maksude vältimise vastased reeglid vastama?

Maksude vältimise tõkestamise üldreegli otstarve on ära hoida maksumaksja poolt Euroopa Liidu õigustele ja vabadustele toetumine, et vältida koormavat maksuseadust või saada osa soodsamast maksustamisest. Siseriiklikus õiguses kasutatavad üldreeglid annavad maksuhalduri kätte vahendi maksude vältimise tõkestamiseks, olles seaduslikuks aluseks, mil riik võib maksustatavatesse suhetesse sekkuda, et maksumaksjat koormavalt maksustada. Maksude vältimise tõkestamise üldreeglite ühiseks tunnuseks on asjaolu, et nad hõlmavad enamikke maksustatavaid juhtumeid, kui tehingu eesmärgiks on maksukohustuse vähendamine. Üldreegliga on juhtumite ühetaoliseks maksustamiseks seatud eesmärgiks iga üksikjuhtumi majandusliku sisu tuvastamine, et hinnata, kas õigusnormi mõttega on kooskõlas tehingu juriidilise vormiga saavutatud tulemus.

Liikmesriigi kohus ja seadusandja on siseriiklike probleemide lahendamisel enam mõjutatud Euroopa Kohtu seisukohtadest, mis tänaseks on muutnud õiguse kuritarvitamise põhimõtte Euroopa Liidu põhimõttena üldiselt kohaldatavaks. Liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise reeglite ühtlustamine EL-s on olnud eesmärgiks ka maksude vältimise vastases direktiivis (ATAD), milles arvestatakse Euroopa Kohtu seisukohti tehingute majandusliku sisu ja subjektiivsete elementide osas. Direktiiv on aluseks, et sätestada liikmesriikides eeskirjad, mis on minimaalselt vajalikud maksude vältimise tõkestamise reeglite ühetaoliseks kohaldamiseks. Siiski ei ole välistatud rangemate tingimuste

kehtestamine, millega tunnustatakse riikide suveräänsust otsustada otseste maksude valdkonnas maksustamise tingimuste üle, senikaua kui see ei ole vastuolus ELi õigusega.

Õiguse kuritarvitamisena käsitletavat juhtumid on liikmesriigi õiguses lahendatavad maksude vältimise tõkestamise üldreeglitele tuginedes, kuid liikmesriigi kohtul tuleb arvestada Euroopa Kohtu poolt välja töötatud õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõttega. Ühtne seisukoht on ka vajalik, sest maksude vältimise tõkestamise üldreeglid ja nende ühetaoline tõlgendus loovad liidus teatud standardi küsimustes, millal on alust maksude vältimise kahtlusel ja kuidas tehingud maksustamiseks ümber kvalifitseerida. Üldreegel kindlustab seega õiguskindluse realiseerumise maksuõigussuhetes, sest tagab tehingute ümberhindamise eelduste sätestamisega koormava maksustamise ettenähtavuse.

3. ÕIGUSE KURITARVITAMISE KEELU PÕHIMÖTTE KOHALDAMINE EESTI MAKSUÕIGUSES

Maksude vältimise tõkestamine on EL tunnustatud ja edendatud eesmärk, kuid liikmesriikide erineva seadusandluse tõttu on ka erinevaid kuritarvitamise tõkestamise käsitlusviise. Eestis on omaks võetud liidus kehtivad maksuõiguslikud põhimõtted, samuti on maksuseaduses kehtestatud maksude vältimise tõkestamise üldreegel, mille kohaldamiseks tuleb hinnata selle vastavust Euroopa Kohtu seisukohtadele. Selleks, et kindlaks teha, kas Eestis on õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kasutamist leidnud, tuleb välja selgitada, milliste meetoditega tehakse Eestis kindlaks seaduslikke võimalusi kuritarvitav olukord, tegelik maksustatav olukord, kuritarvitamise tunnused ja kuidas tehingud ümber hinnatakse.

3.1. Lähtealus maksude vältimise tõkestamisele Eestis

3.1.1. Majandusliku tõlgendamise meetod

Eestis kasutatakse maksustatavate õigussuhete käsitlemiseks majandusliku tõlgendamise meetodi, mis tähendab, et tehingu tõlgendamisel lähtutakse eelkõige selle majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist. Majandusliku tõlgendamise korral täiendatakse õiguslikku tõlgendamist funktsionaalse käsitlusega maksustatavatest asjaoludest, s.t lisaks maksuõigusnormi tunnuste järgi kvalifitseerimisele võetakse lõpliku hinnangu andmisel aluseks ka maksumaksja sisuline majandustegevus ja selle ärilised eesmärgid.³⁰⁹ Majandusliku tõlgendamise tulemusel võib maksuhaldur jõuda järeldusele, et tehing on selles sätestatud asjaolusid hinnates majandusliku sisu poolest teisiti maksustatav, kui maksukohustuslase poolt soodsama maksunormi grammatilise tõlgendamisega loodeti.

Maksuseadused ei piira maksukohustuslase õigust valida lepinguvormi ja kasutada lepingulist kujundusõigust, samuti ei sea omalt poolt tingimusi lepingu kehtima hakkamiseks. Tehingute tsiviilõiguslikud tagajärjed võivad erineda maksuõiguslikust tulemist, sest maksuõigus on avalik õigus, kus privaatautonomia ei kehti.³¹⁰ Teisiti öelduna on õigussuhete osalistel pädevus määrata oma kokkulepete sisu, nad ei saa aga kindlaks määrata, millist tehingu *causa*-t tunnustab õigus, sest tegemist ei ole lepingu õigusliku kvalifitseerimise

³⁰⁹ Funktsionaalse käsitluse kohta vt lähemalt – H. D. Fumi. *Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse*. Köln: Carl Heymann Verlag 1991, S 9.

³¹⁰ M. Huberg, M. Uusorg. *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 15.03.07.a*. Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: Casus 2007, lk 19.

vabadusega.³¹¹ Majanduslik lähenemisviis pigem täiendab maksustatava tehingu tõlgendamist, mitte ei asenda teisi normi tõlgendamise viise.³¹² Nimetatud lähenemine on omane mitmetele liikmesriikidele, mida tuntakse *substance over form* põhimõtte nime all.³¹³ Lepingu majandusliku sisu ja juriidilise vormi võrdlevast analüüsist lähtuvat maksustatavate tehingute käsitlust soovitab kasutada ka Euroopa Komisjon.³¹⁴

Riigikohus on majandusliku tõlgendamise põhimõtet kasutanud esmakordselt 1999. aastal *Tamme ja Tenno* kohtuasjas, milles oli vaidluse all oli küsimus, kas juriidilise isiku poolt füüsilistele isikutele kinkega üle antud aktsiaid võib pidada maksustatavaks tuluks.³¹⁵ Maksuameti seisukoha järgi omandasid füüsilised isikud aktsiaseltsi aktsiaid tegelikult kinke asemel tasuna teostatud tööde eest, millel olid töövõtule iseloomulikud tunnused. Aktsiad olid üle antud kinkelepingu alusel, mida ei loeta TuMS § 9 lõike 2 punkti 2 alusel maksu- maksja tuluks, samuti kinnitasid pooled töövõtulepingule omaste kokkulepete puudumist. Riigikohus sedastas otsuses, et maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust, vastasel korral oleks lepingupooltel võimalus omavahe- lise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Riigi- kohus on asunud ka seisukohale, et tsiviilõiguslikust vormist lähtumine oleks vastuolus maksu kui avalik-õigusliku kohustise olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega. Tehingu maksuõiguslik hinnang sõltus sellest, kas isikud omandasid aktsiad töötasuna, s.o tulumaksuga maksustatava tasuna. Riigikohus on ignoreerinud ärisuhete tsiviilõiguslikku käsitlust ja on n-ö „vaadanud läbi“ juriidilisest vormist, millega lepingupooled olid end sidunud. Kohtupraktika on ka järgnevatel vaidlustes lähtunud tehingu juriidilise vormi arvestamata jätmiseks tingimusest, et pooled on maksukohustuse vältimise ees- märgil valinud tehingu majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi.³¹⁶

Eesti maksuõiguses on majandusliku tõlgendamise põhimõtte maksuhalduri käes vahendiks, mis võimaldab maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust, samuti maksuseaduse mõttest ja eesmärgist. Riigikohus on rõhutanud, et

³¹¹ V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. – *Juridica* 2005/7, lk 491.

³¹² Lehis (2012), lk 47.

³¹³ Vt lähemalt – J. Freedman. *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament*. London: Sweet & Maxwell 2007, p 83.

³¹⁴ Euroopa Ühenduste Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele – kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007 KOM(2007) 785 lõplik, lk 4.

³¹⁵ RKHKo 3-3-1-31-99, p 4, 5.

³¹⁶ RKHKo 3-3-1-23-11, p 13.

majandusliku tõlgendamise näol on tegemist maksuõiguse üldise põhimõttega, mis on rakendatav sõltumata vastava õigusnormi olemasolust maksuseaduses.³¹⁷

Majandusliku tõlgendamise meetodi sisu saab väljendada järgmiselt:

- 1) tehingu tehiosid tõlgendatakse majanduslike asjaolude kaudu, mida on seadusandja näinud ette maksunormi tunnustena, millega väheneb maksukohustuslase valitud tehingu tsiviilõiguslikust vormist tingitud õigusliku käsitluse osatähtsus³¹⁸;
- 2) tehingu tõlgendamine lähtub maksuõiguslikest printsiipidest, s.t eelkõige võetakse arvesse ühetaolise maksustamise, seaduslikkuse, maksevõimelisuse põhimõtteid, sh tsiviilõigusliku tehingu sisuks olevaid majanduslikke sooritusi (näiteks võõrandamine all mõeldakse asja majandusliku omandi üleandmist)³¹⁹;
- 3) tõlgendamisel võetakse arvesse maksunormis sätestatud eesmärgid ja maksunormi mõisteid, et piirata maksuõiguslikku tõlgendust ainult seadusandja poolt ettenähtud normi eesmärgist (et vältida lubamatu seaduse analoogia kohaldamist maksustamise lünkade ületamiseks).³²⁰

Majandusliku tõlgendamise põhimõtte abil on võimalik tuvastada maksustamiseks olulised asjaolud (nt majanduslik tulemus), sõltumata maksumaksja poolt tsiviilõiguslikult kujundatud õigussuhetest. Kui jätta tõlgendamisel majanduslik sisu kõrvale, siis tooks see kaasa materiaalselt samaväärsete tehingute ebavõrdse kohtlemise. Võrdse kohtlemise eesmärk peab silmas võrreldavatel asjaoludel ühetaolist maksustamist, mis tähendab omakorda, et põhimõtte realiseerimiseks ei tohi maksumaksjaid ebavõrdses olukorras võrdselt kohelda. Viimasel juhul tuleb välistada juhtumid, kui maksumaksja saaks ebakohase tehingu juriidilise vormi kasutamise tulemusena õigustamatult soodsama maksustamise osaliseks.

³¹⁷ RKHKo 3-3-1-62-06, p 12.

³¹⁸ Maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tuleb juhinduda tehingu tegelikust majanduslikust sisust – vt RKHKo 3-3-1-31-99 p 3; RKHKo 3-3-1-27-15, p 14; RKHKo 3-3-1-79-11, p 19.

³¹⁹ RKHKo 3-3-1-57-08, p 12, RKHKo 3-3-1-40-13, p 12. Vt lähemalt – Lehis (2012), lk 49.

³²⁰ Maksuõiguses ei ole üldjuhul lubatud seaduse tõlgendamine maksumaksja kahjuks, s.t maksukoormust suurendavalt. Vt – RKHKo 3-3-1-4-00, p 1; RKHKo 3-3-1-56-05, p 16. Maksuõiguses kehtib nii seadusliku reservatsiooni klausel kui ka legaliteedi põhimõte, mille järgi saab maksukohustus tuleneda üksnes seadusest ning maksuhalduril ei ole antud pädevust otsustada maksu suuruse või määramise ja sissenõudmise üle.

3.1.2. Tehingu juriidilise vormi tähendus majanduslikul tõlgendamisel

Eelduslikult vastavad asjaosaliste kujundatud õigussuhted nende tegelikule tahtele, kuid tehingu juriidiline vorm ei pruugi kajastada asjaolude õiget entiteeti. Tekib küsimus, kas majanduslik tõlgendamine võtab arvesse majandustehingu tsiviilõiguslikku vormi või on maksuõiguslik tõlgendamine tehingu tsiviilõiguslikust sisustamisest vabastatud. Siseriiklikul õigusel lasub raskus eristada maksuseadusega kooskõlas olevat õigussuhete kujundamist sellistest õiguslikest toimingutest, mis tuleb tegeliku majandusliku sisu tuvastamiseks tähelepanuta jätta.³²¹ Võib väita, et maksuhalduri huvi keskendub juriidilise vormiga saavutatavale majanduslikule eesmärgile selleks, et rakendada maksustamisel selle tehingu sätteid, mida pooled maksude vältimise eesmärgil varjasid. Riigikohus on läbivalt otsustes rõhutanud, et kui maksuhaldur leiab, et maksumaksja tehingu näol on tegemist moonutatud tsiviilõigusliku vormiga, siis peab ta ka nimetama õige tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni – millist liiki tehinguga oli tegemist ning millist liiki tehingut pooled tegelikult silmas pidasid.³²² Maksu määramise õiguslikuks aluseks on sel juhul MKS § 83 lõikest 4, mille järgi:

„[n]äilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.“

Nimetatud sätte kohaldamiseks tuleb tuvastada varjatud tehing, seejuures ei pea maksuhaldur tegelikku tehingut tsiviilõiguslikult täpselt kvalifitseerima ning tehingu tsiviilõiguslik ja maksuõiguslik kvalifikatsioon ei pea ka kokku langema.³²³ Näiteks juhul, kui juhatuse liikmest osanik müüb vallasasja turuhinnast oluliselt kallimalt endaga lähedalt seotud isikule, tuleb lahendada küsimus, kuidas õiguslikult hinnata varjatud tehingut. TsÜS § 89 lõike 3 alusel kohaldatakse varjatud tehingule selle tehingu kohta sätestatud, ehk leping loetakse sõlmituks tegeliku hinnaga, mida pooled ei soovinud näidata.³²⁴ Asja väärtust ületavas osas, mida loetakse TsÜS § 89 lõike 1 järgi tühiseks, tõusetub maksuõiguslikult küsimus – kas väljamakse puhul on tegemist juhatuse liikmest

³²¹ Majandusliku sisu hindamisel tuleb järgida, et sellega ei kaotataks tsiviil- ja maksuõigusele ühistele mõistetele omaseid tunnuseid. Näiteks võib majanduslikult hinnata ühe kooslusena ematettevõtjat ja sellest finantsiliselt sõltuvat tütarettvõtjast, mis viiks lihtsustatud järeldusteni, kus majanduskäibes ei tunnustataks tütarettvõtja õigussubjektsust. Vt lähemalt – Freedman (2011), p 372.

³²² RKHKo 3-3-1-3-09, p 17; RKHKo 3-3-1-81-12, p 16; RKHKo 3-3-1-17-13, p 15; RKHKo 3-3-1-82-14, p 34.

³²³ RKHKm 3-3-1-31-99; RKHKo 3-3-1-3-09, p 18. Siin on silmas peetud lepingu üldise liigituse ja õigussuhet iseloomustavate oluliste asjaolude sedastamist maksuhalduri ja kohtu järeldustes.

³²⁴ RKTko 3-2-1-140-07, p 21; RKTko 3-2-1-162-13, p 38.

osanikule dividendi või muu kasumieraldisega, mida maksustatakse tulumaksuga vastavalt TuMS §-le 50. Maksuhalduril on võimalik sõltuvalt väljamakse iseloomust hinnata, millised olid juhatuse liikme ametiülesanded osaühingus, kui palju on juhatuse liige saanud muid tasusid samast osaühingust või muudest allikatest, milline on tehtava töö maht ja keerukus ning millised on osaühingu üldised majandustulemused. Väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks või juhatuse liikme tasuks ei sõltu üldjuhul sellest, kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast.³²⁵ Maksuõigusliku hinnangu aktsent on seega tehingu majanduslikul tulemusel, mida otseselt ei mõjuta asjaolude täpne tsiviilõiguslik kvalifikatsioon.

Kohtuotsus *AS Luterma* on üheks hilisemaks näiteks, milles Riigikohus on käsitlenud õigussuhete ümber kvalifitseerimist. Selles kohtuasjas tõusetus küsimus sellest, kas maksuhalduri tuvastatud faktide ja antud õigusliku hinnangu kohaselt oli äriühingute ja maksukohustuslase vahel sõlmitud konsultatsioonilepingud ja teenuse osutamine või oli võlgniku poolt tegelikult füüsiliste isikutega sõlmitud töölepingud, mille eesmärgiks oli vältida tulu- ja sotsiaalmaksu. Maksuhaldur tõlgendas vastavalt töösuhte olemusele nimetatud lepingud ümber, kas töölepinguteks või juhatuse ja nõukogu liikme lepinguteks ning väljamaksed nimetatud lepingutest tulenevateks tasudeks. Küsimus oli seega selles, kas äriühingute vahelisi käibemaksuga maksustatud konsultatsiooni-teenuseid oli võimalik kvalifitseerida ümber töö- ja käsunduslepinguteks ja vastavalt sellele ka tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustada. Riigikohus leidis selles vaidluses, et MKS § 83 lõike 4 näol on tegemist viitega tsiviilõiguse normidele, eelkõige TsÜS § 89 lõige 1.³²⁶ Seega on MKS § 83 lõike 4 tõlgendamisel astutud lähemale tsiviilõiguslikule käsitlusele tehingu näilisusest, s.t tuleb hinnata poolte tehtud tahteavaldusi, et tuvastada, kas tehinguosalised soovivad jätta muljet tehingu olemasolust või siis varjata teist tehingut. Seejuures võib tehingu näilikkus seisneda ka selles, et tehing ei ole toimunud nende isikute vahel, keda lepingudokumendis lepingupooltena näidatakse, mis tuvastatakse sellest, et faktiliselt tegid tööd tegelikud füüsilised isikud, mitte äriühingud.³²⁷ Teeseldud tehingu puhul, mil tehing on tehtud teise tehingu varjamiseks, on tsiviilõiguses nõutud tühisuse eeldused täidetud, seeläbi tuleb MKS § 83 lõike 4 alusel majandustehingule antud ebaõige vorm kvalifitseerida ümber varjatud tehingu järgi, sarnaselt TsÜS § 89 lõikele 1. Tehingu näilikkuse tuvastamine eeldab tahteavalduste, s.o tehingu sisulist hindamist. Poolte tegeliku tahte kindlakstegemisel peab tuvastatud asjaoludest usutavalt nähtuma, et poolte tegelik tahe ei olnud suunatud vaidluse all oleva tehingu tegemisele, vaid nad soovisid sellega varjata teistsugust tehingut.³²⁸

³²⁵ RKHKo 3-3-1-67-08, p 18; RKHKo 3-3-1-90-07, p 15.

³²⁶ RKÜKo 3-3-1-82-14, p 34.

³²⁷ RKHKo 3-3-1-25-15, p 10,11; RKHKo 3-2-1-12-15, p 16, 17.

³²⁸ RKTko 3-2-1-139-08, p 8; RKHKo 3-15-1303, p 10.

Eelnimetatud kohtuasja näitel on maksuhalduril võimalus MKS § 83 lõike 4 alusel kvalifitseerida teenuse osutamise leping ümber töö- või käsunduslepinguks, mis mh toob maksuõigusliku tagajärjena kaasa juriidilise isiku asendamise füüsilise isikuga. Majandustehingu tõlgendamine eeldab seega esmalt tehingule tsiviilõigusliku hinnangu andmist, sest juriidilise vormi kõrvalejätmine kahjustab majanduskäibes osalejate heauskset ootust soodsamale maksustamisele. Asjaosaliste pahausksus selgub pärast seda, kui tuvastatakse, et ebakohaste ja näilike tehingutega on majanduslikule sisule antud ebaõige vorm.³²⁹ Riigikohtu halduskollegium on oma praktikas selgitanud, et MKS § 83 lõike 4 kohaldamiseks on täiendavalt vaja tuvastada ka lepingupoolte tahtlus saada põhjendamatut maksueelist.³³⁰ Ümberkvalifitseerimise eesmärgiks on esialgse olukorra taastamine – mis oleks siis, kui isiku kasu toonud rikkumist ei oleks esinenud.³³¹ Maksueelis on vaja tuvastada, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamise eesmärgil, s.t, et maksuhalduril tuleb tuvastada sellise eelise saamine, kus näiliku tehingu tulemusel on jäänud ettenähtud maksud riigile laekumata ja kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse.³³² Majanduslik tõlgendamine ignoreerib seega täielikult või osaliselt maksukohustuslase kujundatud tsiviilõiguslikke suhteid, mida küll võetakse asjaolude tõlgendamisel arvesse, kuid see ei ole siduv maksuõiguslikule järeldusele jõudmiseks.³³³ Lepingupoolte võimalused välistada õigussuhete kujundamise teel õigusnormide kohaldumist on seetõttu piiratud, sest vastasel juhul seataks ohtu maksu üldine iseloom ja neutraalsus, kui majandusliku sisu poolest võrdsed tehinguid koheldakse juriidilise vormi tõttu ebavõrdselt.³³⁴

Maksuõiguslikke asjaolusid ei ole aga vaja ümber hindama hakata, kui tehingu asjaolusid arvestades ei ole tehingut tegelikult olemas (õigusnäivus), siis jääb selline tehing sõltumata teistest argumentidest hinnatavate tehingute ja toimingute kogumist kõrvale. Sellisel juhul on tegemist maksupettusega, mille puhul ei ole täidetud ka need objektiivsed kriteeriumid, millel põhinevad nt käibemaksuseaduse mõisted „kaubatarne või teenuste osutamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” ja „majandustegevus”.³³⁵ Pettuse korral seisneb majandusliku sisu puudumine tegelikest asjaoludest õigusnäivuse

³²⁹ RKTko 3-2-1-82-14, p 32; RKTko 3-3-1-12-15, p 17.

³³⁰ RKHko 3-3-1-67-09, p 18.

³³¹ Tuleb märkida, et alati ei ole vaja MKS § 83 lg 4 ja teeseldud tehingu sätetele tugineda, nt RKHko 3-3-1-20-11, p 11, 15 on kohus ettevõtte ülemineku kvalifitseerimisel heitnud maksuhaldurile ette liigset keskendumist poolte maksukohustuse vältimise tahte tuvastamisele, kui varakogumile endale. Kui pooled on mittemaksustatava ettevõtte ülemineku asemel teinud käibemaksuga maksustatava tehingu, siis saab asjaolude kvalifitseerimisel normi teokoosseisu järgi tuvastada ettevõtte ülemineku teisele äriühingule.

³³² RKHko 3-3-1-46-11, p 16; RKHko 3-3-1-52-09, p 19; RKHko 3-3-1-59-09, 19.

³³³ RKHko 3-3-1-3-09, p 18.

³³⁴ EK 18.11.2004, C-284/03, *Temco Europe SA*, kohtujurist D. R.-J. Colomer ettepanek, p 25.

³³⁵ RKHko 3-3-1-30-15, p 18.

loomises, mida ei arvestata tegevuse kvalifitseerimisel õigusnormi koosseisu järgi.³³⁶

MKS § 83 lõige 4 kohaldub ainult näilistele ja seetõttu tühistele tehingutele. Näiline on tehing, milles kokkulepitud tagajärgi pooled tegelikult ei soovi, s.t nad on varjatult kokku leppinud, et nad ei loe end seotuks tehingus näidatud õiguste ja kohustustega.³³⁷ Kui maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ei ole moonutatud tsiviilõiguslikku tahteavaldust, ammendub ka MKS § 83 lõike 4 kasutusala. Sel juhul tuleb vältida *contra legem* tõlgendust maksustatavate tehingute suhtes, mis hälbiks täielikult tsiviilõiguslikult korrektselt teostatud tehingutele antud õiguslikest järeldustest ja oleks seeläbi kohaldatava õigusega vastuolus. Maksuhaldur sekkuks sellisel juhul oluliselt intensiivsemalt poolte kujundatud õigussuhetesse. Seega tuleb MKS § 83 lõike 4 kohaldamiseks arvestada tsiviilõiguslike tahteavalduste kehtivust, et selgitada välja tegelik maksustatav majandustehing, kui tehingu ebakohane vorm viitab majandusliku sisu poolest teise maksustatava tehingu olemasolule. Sel juhul on võimalik tuvastada juriidilisi fakte teise maksustatava tehingu kohta käivate maksuseaduse sätete alusel.

3.2. Tehingu ümberkvalifitseerimise alus Eesti maksuõiguses

3.2.1. Maksude vältimise tõkestamise üldreegel

Õiguse kuritarvitamist neutraliseerivaks normiks on Eesti maksuõiguses MKS § 84, mille alusel saab maksustamisel võtta aluseks sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule, kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Üldisest maksude vältimise tõkestamise sättest tulenev tõlgendamise üldreegel annab Eestis maksuhalduri kasutusse laiema regulatsiooni kui seda on MKS § 83 lõige 4, sest nimetatud sätte alusel saab haldusakti maksu määramiseks motiveerida kõigi selliste asjaoludega, mis viitavad lepinguvabaduse kuritarvitamisele.³³⁸ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamiseks Eestis tuleb hinnata MKS § 84 sätestatud tunnuste vastavust kuritarvitamise testi kriteeriumitele.

Eestis on võetud aluseks Saksamaal ja teistes samasse õigusperekonda kuuluvates riikides võetud suund maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel tehingu juriidilise vormi asemel majanduslikust sisust

³³⁶ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte seoseid karistusõigusega käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 3.4.

³³⁷ RKHKo 3-14-53226, p 13.

³³⁸ Maksukorralduse seaduse eelnõu nr 886 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus%20\(01.03.2016\)](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus%20(01.03.2016)).

lähtumine (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*). Majandusliku tõlgendamine kui seaduses formuleeritud reegel on sätestatud Saksa AO § 42, mille järgi ei võimalda õiguse vormivõimaluste kuritarvitamine maksuseadustest kõrvale hiilida. AO §-s 42 on sätestatud järgmine tõlgendamisreegel:

„(1) Kuritarvituslike skeemide kasutamisega ei saa maksuseadusest kõrvale hoiduda. Kui maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks maksusättega kehtestatud tingimused on täidetud, on nende õiguslikud tagajärjed kindlaks määratud nimetatud sättega. Muudel juhtudel, mil on toime pandud kuritarvitus lõike 2 tähenduses, kuulub maks tasumisele samadel tingimustel nagu majandustehingutele sobiliku õigusliku korra alusel.

(2) Kuritarvitusega on tegemist siis, kui on valitud sobimatu õiguslik kujundus, mis annab maksumaksjale või kolmandale isikule maksusoodustuse, mida seaduses ei ole ette nähtud võrreldes tagajärgedega, mille toob kaasa sobilik õiguslik kujundus. Seda reeglit ei kohaldata juhul, kui maksumaksja tõendab maksudega mitteseotud põhjuste olemasolu, mille alusel ta valis sellise õigusliku kujunduse, mida tuleb tema olukorda silmas pidades arvesse võtta.“³³⁹

Nimetatud regulatsiooni eriliseks tunnuseks on tehingu majandusliku sisu ja õige juriidilise vormi kokkuviiimine, mis on Saksa kohtupraktikas leidnud kasutamist erinevates maksustamise olukordades, kus on kasutatud ebakohast tehingu vormi.³⁴⁰ Majandusliku tõlgendamise reegel ei kujuta Saksa õiguses endast kõrgemat tõlgendamise põhimõtet, sest eelkõige tuleb lähtuda tavalistest tõlgendamise viisidest (grammatiline, süstemaatiline jne). Seega, esmalt tõlgendatakse maksuseaduse norme ja kvalifitseeritakse elulisi asjaolusid normi koosseisu järgi, kui see ei õnnestu, siis asutakse maksustatavat teokoosseisu tuvastama tehingu tegeliku majandusliku sisu kaudu. AO § 42 nimetatud tõlgendamise viisi kasutamist on peetud võimalikuks neil juhtudel, kui esineb põhjendatud kahtlus maksude vältimises.³⁴¹

Riigikohus on samuti rõhutanud MKS § 84 rakendamise erandlikkust, leides, et tehingu majandusliku sisu tuvastamise põhimõtte eesmärgiks on sellise olukorra vältimine, kus maksukohustuse tekkimine sõltuks üksnes tehinguosaliste poolt tehingule antud moonutatud juriidilisest vormist.³⁴² Eesti maksude vältimise tõkestamise üldreegli abil on maksuhalduril võimalus anda uus kvalifikatsioon maksustatavatele tehingutele sarnaselt MKS § 83 lõikele 4, kuid see võimaldab võtta seisukohta tehingute kogumite kohta, millest osad saab maksuõiguslikule järeltulele jõudmiseks kõrvale jätta ja kvalifitseerida maksustatavad

³³⁹ *Abgabenordnung*. Avaldatud 01.10.2002 *Bundesgesetzblatt* I p. 3866; 2003 I p. 61, viimane täiendus 03.12.2015 *Bundesgesetzblatt* I p. 2178.

³⁴⁰ Z. Prebble, J. Prebble, p 153.

³⁴¹ M. Schiessl. Germany. – Zimmer (ed), p 311.

³⁴² RKHKo 3-3-1-79-11, p 19, 20. Selles asjas on Riigikohus toonud näitena vormi ja sisu vastuolust olukorra, kus füüsilise isiku puhul on tegemist maksude tasumisest kõrvalehoidumisega, kui isik saab majanduslikus mõttes tulu ja ta väldib maksukohustust tehingu majanduslikku sisu moonutatult kajastades.

suhted ümber. Normi kohaldatakse eelkõige siis, kui tehingu näilikkusele ei ole võimalik või vajalik viidata, näiteks kui maksuobjekt ei ole üheselt seostatav tsiviilõigusliku tehinguga või kui maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil ei ole moonutatud tsiviilõiguslikku tahteavaldust.³⁴³ Üldreegli kohaldamiseks ei pea esinema tsiviilõiguslikult näilisea hinnatavat õigussuhet. Riigikohus on leidnud, et kuigi MKS § 84 ei sisalda seaduslike võimaluste kuritarvitamise eeldust sõnaselgelt, tuleneb see normist endast.³⁴⁴ MKS § 84 eeldab seadusest tulenevate õiguste kuritarvitamist. Tegemist on kaaluka maksude vältimise tõkestamise meetmega Eesti maksuõiguses, millega saab tuvastada juriidilised faktid tehingu majandusliku sisu järgi.

MKS § 84 nähtuvad üldised eeldused maksude vältimise tõkestamiseks, mis peavad kohalduma enamikel juhtudel, kui käsitletav olukord ei ole reguleeritud spetsiaalse normiga. Euroopa Kohtu praktika järgi peab maksude vältimise vastane meede olema piisavalt üldine, et sobituks enami keele juhtudele, mil tegemist on õiguse kuritarvitamisega. Üldise kohaldatavuse osas vastab Eesti MKS § 84 meede nõuetele, kuid teise asjaoluna tuleb arvestada normi sobivust. Nimelt on Euroopa Kohtu poolt liikmesriikide liialt üldisi reegleid hinnatud ebasobivateks, sest nende piirav mõju on liiga suur, et põhjendada maksude vältimise tõkestamist.³⁴⁵ Kohtuasjas *Glaxo Wellcome* on kohus otsuses sedastanud, et fiktiivsete skeemide vastu võitlemise meede on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, kui see võimaldab siseriiklikul kohtul igal üksikul juhul konkreetse asja eripära arvesse võttes objektiivsete kriteeriumide alusel kontrollida ja hinnata, kas asjaomaste isikute käitumises esineb kuritarvitusi või pettusi.³⁴⁶ Sellega nõustus kohus kohtujuristi Y. Bot seisukohaga, kes rõhutas kasutatava meetme võimekust piirata vaidlusaluse maksustamise skeemide kasutamist, mille eesmärk on maksuõigusnormist kõrvalehoidmine.³⁴⁷ Seejuures tuleb silmas pidada, et kohtupraktikas ei ole peetud sobivateks säteteks reegleid, millega teatud õiguslikud toimingud on aprioriselt kuritarvituslikud või eeldatakse maksude vältimise olemasolu.³⁴⁸

³⁴³ RKHKo 3-2-1-82-14, p 35.

³⁴⁴ RKHKo 3-2-1-59-09, p 19.

³⁴⁵ Vt EKo C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p 37, 44 ja EKo 04.12.2008, C-330/07, *Jobra*, millest viimases on kohus p-s 35 sedastanud, et teenuste osutamise vabadust piiravat siseriiklikku meedet saab õigustada juhul, kui selle meetme konkreetne eesmärk on takistada puhtalt fiktiivsete skeemide loomist ning meetmele antud üldine eesmärk maksude vältimise tõkestamiseks ei ole kooskõlas põhivabaduste kaitsegarantiidega.

³⁴⁶ EKo 17.09.2009, C-182/08, *Glaxo Wellcome GmbH & Co*, p 99.

³⁴⁷ EK *Glaxo Wellcome*, kohtujurist Y. Bot ettepanek, p 176, 178.

³⁴⁸ EKo *Leur-Bloem*, p 42. Viidatud kohtuasjas Euroopa Kohus ei nõustunud käsitlemisega, et spetsiaalne ja lühiajalisena planeeritud tehinguline ja organisatsiooniline struktuur on eelduslikult kuritarvitav. Kohus on järjekindlalt nõudnud, et maksuhaldur tuvastaks maksukohustuslase käitumise pahausksuse igal üksikul juhul.

Nõuetele vastav üldine reegel peab andma piisavat kaalutlemisruumi maksukohustuslase tehingute majandusliku sisu ja tegelike eesmärkide tuvastamiseks.³⁴⁹ Kohtupraktikas on seetõttu omaks võetud nn „kolmanda isiku vaatenurk“, mille järgi tuleb hinnata kõrvalise sõltumatu isiku pilgu läbi ärilist otsustarbekust tehingu asjaoludes selleks, et kindlaks määrata, kas asjaomane tehing on osa näilikust skeemist.³⁵⁰ Iga selline järeldus põhineb faktiliste asjaolude kogumil, mille tulemus võib erineda sõltuvalt sellest, kas hinnangu andmiseks valitakse maksustatavate tehingute suhtes analüütiline või kompleksne lähenemine. Analüütilisel lähenemisel vaadeldakse iga tehingu sisu ja juriidilist vormi eraldi, kuid kompleksne hõlmab korraga mitut ühe majandusliku sisuga tehingut, millel on üks lõppeesmärk. Viimasel juhul saab selgust majandustehingu olemasolust, mida pooled on soovinud näilikke õiguslikke kujundeid kasutades varjata.³⁵¹ Näiteks, kui osapooled on omavahel mitmel korral müünud piiriüleselt käibemaksuga maksustatavat kaupa, nõudes käibemaksu enammakse riigilt tagasi, siis on küsimus, kas vaatamata iga üksiku müügitehingu olemasolule on käibemaksuga maksustatavad tarded ka tegelikult toimunud. Majandusliku sisu puudumisel tuleb kuritarvituseksena käsitletavat tehingut kvalifitseerimisel kõrvale jätta.³⁵² Tõusetub küsimus, kas MKS § 84 võimaldab piisavalt paindlikult vaidlusaluseid juhtumeid käsitleda.

Riigikohus on *Brovini* kohtuasjas MKS § 84 rakendamisel leidnud, et maksu määramiseks ei piisa üksnes majandustegevuse tegeliku sisu väljaselgitamisest.³⁵³ Selles asjas omistas maksuhaldur osaühingu käibe füüsilisele isikule, kvalifitseerides osaühingu majandustegevuse ja sellega kaasneva maksukohustuse ümber füüsilise isiku maksukohustuseks. Maksuhaldur tuvastas äriühingul ettevõtluse puudumise, sest kaupade ja teenuste müük toimus A. Brovini initsiatiivil ja koordineerimisel ning seetõttu oli maksuhalduri hinnangul äriühingu arvetel näidatud kaupade ja teenuste müük tegelikult füüsilise isiku ettevõtlus ning maksuhaldur maksustas A. Brovini kui füüsilise isiku tegevuse kontrollitaval perioodil. Riigikohus on nii selles asjas, kui ka varasemas praktikas nõudnud maksuhaldurilt tehinguid ja toiminguid ümberkvalifitseerivate järelduste õiguslikku põhjendamist MKS § 84 argumentatsioonist lähtudes, leides, et maksu määramiseks ei piisa üksnes majandustegevuse tegeliku sisu väljaselgitamisest.

³⁴⁹ A. P. Dourado, A. Paula. A Single Principle of Abuse in European Union Law: A Methodological Approach to Rejecting a Different Concept of Abuse in Personal Taxation. – R. De la Feria, S. Vogenauer (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011, p 478.

³⁵⁰ Vt näiteks – EKo *Cadbury Schweppes*, p 67; EKo *Test Claimants*, p 81; EKo *SIAT*, p 56.

³⁵¹ RKHKo 3-3-1-89-10, p 6 – Riigikohus on leidnud ka vastupidi, näiteks: „[k]olleegium on ka oma varasemas praktikas rõhutanud seda, et üksik tehing, mis eraldivõetuna võib täita maksustatava teokoosseisu tingimused, võib koostoimes teise tehinguga viia tulemuseni, kus maksukohustust ei teki.“

³⁵² EKo *Halifax*, p 94.

³⁵³ RKHKo 3-3-1-23-11, p 12.

misest.³⁵⁴ Kõnealuse paragrahvi esimesest poolest (hüpoteesist) – „[k]ui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, [...]“ – nähtub eeldus, et teostatud tehingu või toimingu sisu peab olema seotud subjektiivsete kaalutlustega, ehk tegevuse sisuline eesmärk peab olema maksudest kõrvalehoidmine. Nende eelduste olemasolul saab rakendada normis sätestatud õigusliku toimingu ümberkvalifitseerimist, s.o – „kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.“

Seega on maksustatavate asjaolude tuvastamine Eesti üldise maksude tõkestamise reegli järgi kaheosaline: 1) selgitatakse välja ebakohane maksude vältimise eesmärgil tehtud tehing (nn objektiviseeritud tahtlus) ja 2) tuvastatakse maksuõigusliku hinnangu andmiseks tegelik majanduslikku sisu omav tehing. *Brovini* kohtuasjas tuvastas maksuhaldur tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastava juriidilise vormi, s.o füüsilise isiku poolt käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemine, kuid jättis välja selgitamata asjaolu, kas maksukohustuslase tegevus oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude vältimiseks moonutatud õiguslik vorm. Riigikohtu hinnangul ei ole sel juhul maksuotsust õiguslikult põhjendatud, sest maksuotsuses puudus selline argumentatsioon, mis võimaldaks hinnata osaühingu majandustegevuse ümberkvalifitseerimise õiguspärasust MKS § 84 järgi.³⁵⁵

13.04.2018 algatatud tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõuga soovitakse kehtestada tulumaksu puudutav üldreegel maksude vältimise tõkestamiseks. Kavandatava muudatuse järgi on TuMS § 5¹ lõiked 1 ja 2 identsed ATAD artikli 6 lõigetega 1 ja 2. Eelnõu seletuskirja selgituste kohaselt erineb uus üldreegel MKS § 84, sest ei nõua tehingu majandusliku sisu väljaselgitamist ja kohaldub juhul, kui tehing ei ole tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, vaid kunstlikult soodsama maksutagajärje saavutamiseks.³⁵⁶ TuMS § 5¹ antud tõlgendus oleks aga vastuolus senise kohtupraktikaga, mis nõuab tehingu tegeliku majandusliku sisu kindlakstegemist, millega saaks põhjendada järeldust, et tehing ei ole tegelik. Samuti tuleb ülevõetava üldreegli puhul kindlaks teha maksumaksja pahauskne käitumine, mistõttu ei piisa üksnes kahtlusest, et tehingu eesmärgiks oli maksueelise saamine. Teiseks, tuleks vältida dubleeriva maksude vältimise tõkestamise üldreegli kehtestamist ja keskenduda senise üldreegli sõnastuse parandamisele ja täiendamisele (MKS § 84). Puudub mõistlik selgitus selleks, et lahendada tulumaksuvaidlusi teistsugusele üldreeglile toetudes.

MKS § 84 rakendamine on Eestis kindlates raamides, nõudes maksuhaldurilt tehingu tegeliku sisu välja selgitamise järel tehingu ümberkvalifitseerimiseks ka järelduste õiguslikku põhjendamist. Maksukohustuslase teostatud tehingu

³⁵⁴ RKHKo 3-3-1-23-11, p 12, 13; RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

³⁵⁵ RKHKo 3-3-1-23-11, p 12, 13.

³⁵⁶ Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu ja seletuskiri 13.04.2018 (kooskõlastamisel). Kättesaadav internetis: <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/dce99bc1-c062-4e3f-b46d-d21861cc96ac#aLUdTGTJ> (20.04.2018).

ümberhindamine sõltub sellest, kas tehingul on majanduslikku sisu, selle puudumisel ei ole maksukohustuslase poolt deklareeritud õigussuhet olemas või vajab valitud tehingute struktuur, neist osade tehingute välistamiseks, tehingu juriidilist vormi eiravat maksuõiguslikku hinnangut.³⁵⁷ Tehingute eesmärk, mis tehakse kindlaks igal juhtumil eraldi, lisab järeldusele jõudmiseks selgust, kas maksustatava isiku tegevusel on pahausksne maksueelise saamise motiiv või on sellel ka reaalsed ja seega riigi sekkumist välistavad ärilised põhjendused.³⁵⁸

3.2.2. MKS § 84 rakendamise ulatus maksude vältimise tõkestamiseks

Riigikohtu lahendites on maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavate tehingute käsitlemisel välja kujunenud lahenduskeem, mille järgi peab maksuhaldur esmalt põhjendama, et tehingu juriidiline vorm ei vasta majanduslikule sisule ning selgitaks õigusvastase maksueelise olemasolu, mida püütakse eksitava vormiga saavutada.³⁵⁹ Kui tehingutega ei kaasne maksukohustuslasele olulist maksueelist, siis puudub üldjuhul vajadus edasiseks analüüsiks. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte nõuab lepinguvabaduse kuritarvitamise korral maksustamiseks nii majanduslike kui ka juriidiliste asjaolude tuvastamist. Vajab selgitamist, kas Eesti kohtupraktikale on omane MKS § 84 alusel õigussuhete täielik ümberkvalifitseerimine selliselt, nagu maksukohustuslane tehinguid tavaliselt teeks, kui tehingut iseloomustavad asjaolud on ebatavalised.

ATADi artikli 6 lõike 1 järgi „[...] ei võta liikmesriigid arvesse skeeme või skeemide ahelat, mis, olles loodud põhieesmärgiga või ühe põhieesmärgiga saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse sisu või eesmärgiga, ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik.“ Normi koosseisulised tunnused ühtivad Euroopa Kohtu õiguse kuritarvitamise keelamise objektiivsete ja subjektiivsete elementidega, mistõttu selgub vajadus Eestis kehtiva MKS § 83 lõike 4 ja § 84 täiendamiseks, kui need ei vasta nõutud kriteeriumitele. Tehingute kuritarvitavatena käsitlemine ei hõlma seejuures ainult ühte konkreetset õigussuhet, millele peaks rajanema kogu maksustatava teokoosseisu kvalifikatsioon. Eelnimetatud direktiivi artiklis 6 on silmas peetud skeeme või skeemide ahelat, mida iseloomustab tehingu kujundusvõimaluste kasutamine, et luua maksude vältimise eesmärgist mõjutatud tehingu majanduslikust sisust eksitav ettekujutus. Eelduslikult peaks MKS § 84 alusel olema võimalik maksude vältimise olukorra tuvastamine, et anda

³⁵⁷ RKHKo 3-3-1-30-15, p 18. Riigikohtu seisukoht ühtib Euroopa Kohtu praktikas välja kujunenud seisukohtadega, mille järgi tuleb riulifirmade tegevus järelduste tegemisel kõrvale jätta – vt EKo *Kittel ja Recolta Recycling*, p 53; EKo *Bonik*, p 38; EKo 13.03.2014, C-107/13, *FIRIN OOD*, p 41.

³⁵⁸ Kuritarvitamise testi subjektiivseid tunnuseid puudutavaid maksumaksjate valikuid tehingute tegemiseks, ehk maksunduslikest või majanduslikest asjaoludest lähtumist käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 4.4.2.

³⁵⁹ RKHKo 3-3-1-23-09, p 13; RKHKo 3-3-1-52-09, p 14; RKHKo 3-3-1-23-11, p 14.

maksuskeemiga hõlmatud tehingutele ja toimingutele uus maksuõiguslik kvalifikatsioon.

Võib väita, et MKS § 84 alusel hinnatav juriidiline vorm võib hõlmata lisaks tehingulisele ülesehitusele ka organisatsioonilist struktuuri, kuhu on kaasatud tehinguid vahendav äriühing. Kohtuasjas *AS Technomar & Adrem* ei nõustunud Riigikohus maksumaksjaga selles, et maksuhaldur ei saa maksumaksja läbi viidud toiminguid vaadata kogumina. Maksumaksja oli seisukohal, et tsiviilõiguslikud ja maksuõiguslikud seisukohad peavad olema korrelatsioonis, ehk iga tehingu tsiviilõiguslikule käsitlesele peaks järgnema maksuõiguslik hinnang. Maksukohustuslase tehingupartnerite majandustegevus seisnes peaaesjalikult tehingutes maksumaksjaga – vastavalt, kas kolmandatelt isikutelt ostetud kauba kallima hinnaga edasimüügis maksumaksjale või viimaselt oluliselt odavamalt toodangu soetamises, kui see kolmandatele isikutele edasi müüdi. Selles asjas on Riigikohus hinnanud maksuobjekti juriidilisele isikule omistamisel seda, kas maksuskeemi kaasatud äriühingutel on olnud iseseisev majandustegevus, mille põhjal saaks väita, et maksukohustuslasega tehtud tehingud oleks olnud reaalsed.³⁶⁰ Ka varasemas *SEB Pank* kohtuasjas on Riigikohus võtnud sarnase seisukoha kolme seotud osapoolle vahel tehtud tehingute osas, mis võimaldas maksumaksjal anda oma töötajatele tasuta optsioone ja tasuta seeläbi vähem tulumaksu. Maksuhaldur tuvastas sel juhul, et tegemist oli töandja poolt kolmanda isiku kaudu tehtud erisoodustustega, mis on TuMS § 48 lg 1 alusel tulumaksuga maksustatav.³⁶¹

Küsimus on olnud selles, kuidas omistada maksuobjekti maksukohustuslasele, kes ei olnud oma töötajatega sõlmitud optsioonitehingute teiseks pooleks. Euroopa Kohtu praktika järgi peab majandustegevuse tegeliku teostamise kontroll tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele elementidele, mis seonduvad äriühingute füüsilise olemasoluga (ruumid, töötajad, varustus jms), kui ka tegeliku iseseisva majandustegevusega.³⁶² Nimetatud asjaolusid tuleb ka liikmesriigi kohtul arvestada.

Riigikohus on juhtinud nimetatud kohtuasjades tähelepanu sellele, et kolmanda isiku tegevus, mis seisnes maksukohustuslase enda vahenditega tehingute sõlmimises, millega kandis ka ise tehingu ebaõnnestumise riske, ei vasta iseseisva majandustegevuse tunnustele. Sisuliselt olid tehingud tehtud algse vara üleandja huvides, sest raha ülekannetega vahendavatele äriühingutele loodi ekslik ettekujutus, et tehingud on osa vahelülide majandustegevusest. Tehingud olid näilikud, sest kolmas isik, s.o tehinguid vahendav äriühing, sai neid lepinguid sõlmida ja täita ainult tänu sellele, et maksukohustuslane ja tema kontrolli all olevad isikud andsid selleks vahendid või sõlmisid nendega soodsatel tingimustel lepinguid. Riigikohus leidis, et MKS § 84 kohaldamise tulemusena saab maksuhaldur omistada kogu vahendavate äriühingute laekunud raha

³⁶⁰ RKHKo 3-3-1-42-11, p 12, 13.

³⁶¹ RKHKo 3-3-1-62-06, p 12.

³⁶² EKo *Cadbury Schweppes*, p 67, 68.

maksukohustuslasele.³⁶³ Ehk siis, kõik selle raha arvel hiljem tehtud välja-maksetest tekkivad võimalikud maksukohustused olid automaatselt omistatavad konkreetsele maksumaksjale. Vahetu kontroll teostatud tehingute osas, mis ei olnud ka äriiselt kolmanda isiku jaoks põhjendatavad, võimaldas jätta nime-tatud tehingud kõrvale, sest viimane ei tegutsenud nendes tehingutes iseseisva majandusüksusena. Maksuobjekti omistamine osutus ka *SEB Panga* asjas see-läbi võimalikuks, sest tuvastati maksumaksja tehingutega loodud õigusnäivus ja oma töötajatele rahaliselt hinnatava soodustuse andmine. Maksumaksja poolt valitud tehingu mitteamvestamise tingimuseks on seega majanduslikule sisule vastava tegeliku juriidilise vormi väljaselgitamine, mida maksustatav isik soovis varjata, et saavutada maksustamisel soodsamat tulemust.

Riigikohtu järeldest nähtub, et MKS § 84 võimaldab kõrvale jätta näilikke tehinguid, millel ei ole tegelikku majandustehingut silmas pidades iseseisvat tähendust. Tehingute sisulisel hindamisel on Riigikohus 07.12.2006.a. kohtu-asjas tuginenud *Halifaxi* kohtulahendile, jõudes järeldest, et kuritarvituse ole-masolul, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitust ei oleks esinenud. Selles asjas oli äriühing ostnud tootjalt põlevkivi-kütteõli läbi vahendavate äriühin-gute, mis tõstsid näilikult kauba käibemaksuga maksustatavat väärtust, millega maksukohustuslane omandas õiguse arvestada tehingutelt sisendkäibemaksu. Asjas ei olnud vaidlust sellest, et maksuskeemi kaasatud äriühingud ei omanud majandustegevust, vaid selles, milline hinnang anda toimunud tehingutele. Riigikohus on leidnud, et kui kuritarvitust ei oleks olnud, siis oleksid tootja arved adresseeritud mitte vahendavatele äriühingutele, vaid maksukohustus-lasele, mis oleks saanud arvetel näidatud käibemaksusumma sisendkäibemak-suna maha arvata.³⁶⁴ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohustab liikmesriigi kohut arvestama tegelike faktiliste asjaoludega, mille põhjal saaks anda hinnangut poolte vahel loodud mitmetasandilistele õigussuhetele. Arvates vahepealsed tehingud välja, on loomulikuks tulemuseks kauba soetamine otse tootjalt, millel kajastatud maksusummat võib sisendkäibemaksuna arvestada. Kuritarvituse või pettuse olemasolu ei välista täielikult õigust sisendkäibemaksu arvestamiseks, sest selliselt juhul kujuneks käibemaksust karistus, kui isiku tegevusel on maksudest kõrvalehoidmise tunnused.

Oluliseks puuduseks, mida MKS § 84 normi koosseisus ei nimetata, on tehingu juriidilise vormi tõttu vastuolu tuvastamine kohaldatava õiguse tegeliku eesmärgiga. ATADi artikli 6 sõnastus järgib Euroopa Kohtu *Halifaxi* ja *Emsländ-Stärke* otsustes kajastatud seisukohta, mille järgi tuleb hinnata, kas maksueelise saamine on kookõlas direktiiviga soovitud eesmärkidega.³⁶⁵ Arves-tades üldreegli kohaldamise erandlikkusega, peaks maksuhaldur esmalt välja selgitama juriidilise vormi ebakohasuse, enne kui MKS § 84 kohaldamisega neutraliseeritakse võimalikud soodsamad maksuõiguslikud tagajärjed. Kohtu-

³⁶³ RKHKo 3-3-1-42-11, p 9.

³⁶⁴ RKHKo 3-3-1-63-06, p 11.

³⁶⁵ EKo *Halifax*, p 81; EKo *Emsland-Stärke*, p 58.

praktikas on maksuhaldur alustanud üldreegli kohaldamist maksunormist, mida on püütud vältida, seejärel on maksustamiseks konstrueeritud tehingud, mida oleks maksumaksja pidanud tegema.³⁶⁶ Sellise käsitlusega minnakse ennatlikult mööda tehingu juriidilisest vormist. Riigikohus on leidnud, et „kuigi MKS § 84 ei sisalda seaduslike võimaluste kuritarvitamise eeldust sõnaselgelt, tuleneb see normist endast“, mistõttu ei ole Riigikohus maksuhalduri seisukohtadest juhindunud ja on nõudnud esmalt ebakohase vormi tuvastamist, et veenduda soovitud normi mõttega vastuolus oleva soodsama tagajärje olemasolus.³⁶⁷ Maksukorralduse seaduse täiendamine oleks aga vajalik samm praktika ühtlustamiseks. Seega tuleks MKS täiendada Saksa AO § 42 lõike 2 eeskujul, lisades MKS § 84 teise lõike, mille järgi: „õiguse kuritarvitamine esineb juhul, kui ebakohane tehingu või toimingu valik toob kaasa seaduse mõttega vastuolus oleva tagajärje.“

Riigikohtu praktikas on tehingute ümberkvalifitseerimine toimunud selliselt, et on omistatud maksuobjekt tegelikule maksukohustuslasele (variisikute kasutamise problemaatika), jäetud kõrvale maksustatavad tehingud (käibemaksu küsimused) või on antud sõlmitud lepingule täiesti teistsugune juriidiline kvalifikatsioon. Viimasel juhul on näiteid kinkepingu kvalifitseerimisel töövõtulepinguks,³⁶⁸ kui ka väidetud lepingu puudumise tuvastamisest, nt töölepingu asemel töötamine tegelikult renditööjõuna.³⁶⁹ Üldisel maksude vältimise tõkestamise reeglil on seega Eestis lai kohaldamisala, mis hõlmab endas Euroopa Kohtu otsustes viidatud õiguslike toimingute tegeliku majandusliku sisu ja maksukohustuslase subjektiivsete kaalutluste kindlakstegemist, et tagada kuritarvitamise tõkestamisele toetudes iga juhtumi objektiivne käsitlemine.

3.3. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest tulenevad kriteeriumid maksude vältimise tõkestamiseks

3.3.1. Tehingu majandusliku sisu tunnused

Tehingu kujundusvõimaluste kuritarvitamise tuvastamine nõuab asjaolude hindajalt tehingu majanduslikule sisule osutavate tunnuste välja selgitamist. Tegelik majandusliku sisuta tehingu või maksuskeemi all on kohtupraktikas silmas peetud seaduses ettenähtud tingimuste järgi loodud tegevust, mille tulemusena on maksumaksja saanud maksusoodustuse, kuid see on vastuolus siseriikliku

³⁶⁶ Vt näiteks – RKHKo 3-3-1-23-09, p 5.

³⁶⁷ RKHKo 3-3-1-59-09, p 10, 19; RKHKo 3-3-1-79-11, p 17.

³⁶⁸ RKHKo 3-3-1-31-99, p 3, 4.

³⁶⁹ RKHKo 3-3-1-86-10, p, 13, 14. Kohtute hinnangul märgiti töölepingutesse Eestis asuv töö tegemise koht eesmärgiga vältida töötamise eest tegelikult makstava tasu ning erisoodustuste maksustamist ja teha väljamakseid maksuvabalt töölähetuse kulude hüvitamise ning päevaraha vormis.

õigusakti või direktiivi eesmärgiga.³⁷⁰ Majandusliku sisu puudumise põhjendamise algne raskus on maksuhalduril, kes kohustub põhjendama kuritarvitamise olemasolu, ning siseriikliku kohtuliku kontrolli käigus hinnatakse järelduste õiguspärasust.³⁷¹ Siseriiklik kohus on aga igal konkreetsel juhul küsimuse ees, millistest kriteeriumitest juhindudes tuleb teingu majanduslikku sisu hinnata, et sedastada maksumaksja tegevuses seaduslike võimaluste kuritarvitamine (objektiivne element).

Eestis ei ole maksuseaduses kasutusel ühtset mõistet, mida kasutatakse majandusliku sisuta tehingute tähistamiseks. Kohtupraktikas on olnud näiteid, kus maksuhaldur ja alama astme kohtud on praktikas kasutanud mõistena „fiktiivne tehing“,³⁷² samuti on maksude vältimise tõkestamise direktiivi eesti-keelses tõlkes kasutatud mõistena „fiktiivne skeem.“³⁷³ Fiktiivsena ei ole aga maksustamist käsitlevates direktiivides ega Euroopa Kohtu praktikas tehinguid iseloomustatud. Nimetatud mõistel on tähendus, mis hõlmab samal ajal nii näilisi kui ka teeseldud tehinguid, mis on tehtud teise tehingu varjamiseks. Riigikohus on kohtuasjas *OÜ Formet Grupp* märkinud, et ebamäärasuse vältimiseks ja kohtumenetluse eesmärgipärasemaks muutmiseks tuleb kasutada mõisteid „võltsarve“ ja vajadusel ka „näilik tehing“, eristades seejuures sellist näilikku tehingut, millega varjatakse teist tehingut. „Fiktiivsete tehingute“ mõistet ei saa Riigikohtu hinnangul põhjendusteta, täpsustusteta ja selgitusteta lugeda näilikeks tehinguteks MKS § 83 lg 4 mõttes.³⁷⁴ Küsimus oli tehingutes, mis puudutasid kauba soetamiselt tasutud sisendkäibemaksu õigsust arvete alusel, mida maksuhalduri hinnangul ei saanud „fiktiivse tehingu“ tunnuste tõttu arvestada. Selgusetuks jäi asjaolu, kas tehing oli fiktiivne tehingute tühisuse tõttu või oli tegemist kehtivate tehingutega, mille õiguslikke tagajärgi pooled soovisid, kuid millele nad olid andnud õigussuhete kujundamise võimalusi kuritarvitades majanduslikule sisule mittevastava vormi.

Fiktiivne tehing saab olla kasutusel üldmõistena maksudest kõrvalehoidumise kirjeldamiseks, kuid normi sõnastuses koosseisulise õigust kuritarvitava tehingu tunnuseks ei tohiks seda mõistet kasutada. Maksude vältimise tõkestamise direktiivi artikli 6 lõikes 2 on algses inglisekeelses versioonis kasutatud majandusliku sisuta tehingu definitsiooni: „*an arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine.*“ Rõhutada tuleb koosseisulise tunnuseks

³⁷⁰ Vt näiteks – EKo *Cadbury Schweppes*, p 67.

³⁷¹ Õiguse kuritarvitamise põhimõttest tulenevat tõendamiskoormuse jaotust maksuhalduri ja maksumaksja vahel käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 4.5.1.

³⁷² Vt näiteks – TlnRinKo 11.04.2013., 3-11-1731; TlnRinKo 19.04.2013., 3-11-1494.

³⁷³ Fiktiivne tähendab eesti keeles järgmist: näilik, väljamõeldud, pette-. Vt lähemalt – T. Erelt. Eesti keele sõnaraamat. ÕS 1999. Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus 1999, lk 146.

³⁷⁴ RKHKo 3-3-1-81-12, p 16. Praktikas kasutatakse veel mõistet „fiktiivne arve“, mis on veelgi ebamäärasem mõiste, sest jätab lahtiseks küsimuse, kas arve on materiaalselt võltsitud (dokumendis esitatakse valeandmeid) või formaalselt võltsitud (ümber või järele tehtud). Ka sellest mõistest soovib Riigikohus selle ebamäärasuse tõttu loobuda, vt RKHKo 3-3-1-23-12, p 17.

erinevust tegeliku ja asjaosaliste kokkulepitu vahel. Seega tuleb MKS § 84 täiendamisel vältida olukorda, kus kasutatakse majandusliku sisuta tehingute üldmõistena „fiktiivne tehing/skeem“, sest sellisel juhul muutub võimatuks teeseldud tehingute eristamine õigust kuritarvitavatest tehingutest. Teeseldud tehingute mõiste on leidnud ammendava käsitlemise MKS § 83 lõikes 4, mille kohaselt tehingud tuleb juriidilise sisu järgi maksuõiguslikult õigesti kvalifitseerida.³⁷⁵ MKS § 84 tuleks siiski täiendada ja õigusselguse tagamiseks sõnastada selliselt, et õigust kuritarvitava tehingu tunnuseks nimetatakse ebaõiget või siis eksitavat³⁷⁶ juriidilist vormi. Maksude vältimise direktiivi artikkel 6 lõike 2 sõnastust järgiva tõlgenduse kohaselt ei ole tehing tegelik, kui see ei ole loodud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastab tegelikku majanduslikku sisu. ATAD artikkel 6 ja MKS § 84 ei sätesta täpsemaid tehingu majanduslikku sisu iseloomustavaid tunnuseid.

Võib väita, et „majanduslik sisu“ on normatiivne mõiste, sest see määrab olulise tunnuseks, millal on tehing ebakohane või näiline. Majanduslik sisu kajastub faktilistes asjaoludes, mille olemasolu võib veenduda majandus- ja õigussuhete hindamise tulemusena, analüüsides kõiki tehingu aspekte kogumis.³⁷⁷ Näiteks *Tanoarch* kohtuasjas on Euroopa Kohus märkinud, et liikmesriigi kohtu pädevuses on tuvastada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega seotud kuritarvituse olemasolu või selle puudumine, arvestades põhikohtuasjas käsitletud teenust iseloomustavaid faktilisi asjaolusid. Küsimus oli tehingutes, mis oli tehtud viie äriühingu vahel, millel oli kõigil üks juhtorgani liige ja juriidiline aadress, ja tehingu esemeks oli osa patenteeritud leiutise müük tehingute ahela viimasele lülile Tannoarch s.r.o.-le. Käibemaks oli viimati nimetatud müügi-tehingutele lisatud, samuti arvestas ostja Tannoarch sisendkäibemaksu maksustatavast käibest maha, kuid pärast tehingut lõpetati müüja äriühing likvideerimismenetlusega ja käibemaks riigile tasumata. Eelotsusetaotluse esitanud Slovakkia kohus soovis vastust küsimusele, kas teatud hulga konkreetsete asjaolude tõttu võib olla võimalik tuvastada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust puudutava kuritarvituse olemasolu. Euroopa Kohus on küsimusele vastanud jaatavalt. Majandusliku sisu puudumist võivad selles asjas kinnitada asjaolude kogum – võõrandatud leiutis ei ole veel patendina registreeritud, et nimetatud leiutisega seotud õigusi omasid mitu isikut, kellest enamik oli registreeritud samale aadressile ja keda esindas üks ja seesama füüsiline isik,

³⁷⁵ Juriidilisest vormist lähtuv tõlgendamine on sisult erinev tegelikku majanduslikku sisu hindavast käsitlest, sest viimasel juhul ei ole etteheiteid tehingu tsiviilõigusliku kehtivuse osas. Riigikohtu tsiviilkolleegium on samuti fiktiivse tehingu käsitlemisel juhtinud alama astme kohtute tähelepanu vajadusele välja selgitada, kas fiktiivne tehing tähendab teise tehingu varjamist või luuakse ebaõige ettekujutus tehingu olemasolust. Vt näiteks – RKTKo 3-2-1-181-15, p 64; RKTKo 3-2-1-122-08, p 19.

³⁷⁶ Lähim õiguses kasutatav mõiste „eksitavale tehingule“ on TsÜS § 92, mis käsitleb tsiviilõiguses ebaõiget ettekujutust tehingu tegelikest asjaoludest.

³⁷⁷ V. Tison. Tax Abuse: Comparison of Indirect and Direct Taxation. – M. Lang (ed). Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation. Vienna: Linde 2015, pp 399–400. Maksuõiguses on maksevõimelisuse põhimõttest tulenevalt esikohal majanduslikult hinnatavad tulemused.

tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu ei olnud tasutud, ning äriühing, kes kaasomandi osaluse üle andis, lõpetati likvideerimismenetluseta.³⁷⁸ Euroopa Kohus on siseriiklikku kohut suunanud leidma neid objektiivseid asjaolusid, millest saaks järeldada, et majanduslik sisu on tehingutel vähene või puudub sootuks. Tõenäoline maksumaksja maksude vältimise soov ei ole iseenesest argumendiks, et põhistada majandusliku sisuta tehingute olemasolu.

Sarnasele järeldusele on Euroopa Kohus jõudnud kohtuasjas *WebMindLicenses*, kus kohus leidis, et liikmesriigi kohtu ülesanne on analüüsida kõiki põhi-kohtuasja asjaolusid kogumis, et selgitada välja, kas konkreetne leping kujutas endast puhtalt näilikku skeemi, millega varjata asjaolu, et asjaomaseid teenuseid ei osutatud tegelikult madalama maksumääraga liikmesriigist. Teenuse osutamise tegeliku koha väljaselgitamisega seoses peab selline konstateering tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele elementidele, mis seonduvad eelkõige teenuse osutaja füüsilise kohalolekuga, s.t tema ruumide, isikkoosseisu ja varustusega. *WebMindLicenses* asjas, mis puudutas teenuse osutamiseks litsentsilepingu alusel oskusteabe üleandmist teise liikmesriiki selle asemel, et ise seda kasutada, ei olnud kohtu arvates oluline asjaolu, et tuvastada õiguse kuritarvitamine.³⁷⁹ Kohtu hinnangul ei saaks seega vaadelda n-ö võrreldavaid tehinguid, mida maksumaksja saaks alternatiivselt sama majandusliku tulemuse saavutamiseks teha, sest see piiraks ebamõistlikult maksumaksja lepinguvabadust. Selle asemel tuleb majandusliku sisu hinnata tegelikult, kui tehingul on objektiivselt sedastatavad ärilised põhjendused.³⁸⁰ Äriliselt põhjendatud tegevuseks saaks olla teises liikmesriigis töötajate ja vara omamine, mis oleks vajalik käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamiseks teisest riigist.

Euroopa Kohus on jättnud lõppotsuse tegemise eelnimetatud kohtuasjades siseriiklikule kohtule, sest on olnud piisavalt ruumi faktide sisuliseks hindamiseks, et tuvastada tehingutes majandusliku sisu puudumine. Majandusliku sisu olemasolu defineerimine põrkub raskustega, sest ei ole olemas ühte kindlat määratlust, millest saaks analüüsi käigus lähtuda. Euroopa Kohtu lahenditest nähtub, et siseriiklikul kohtul tuleb maksustamise põhjendamiseks vaadata majandustegevuse tehingulisest ülesehitusest n-ö läbi ja jätma kõrvale need asjaolud, mis ei kajasta tehingu majanduslikku reaalsust. ATADi artiklis 6 lõikes 1 sätestatud tegelikku majanduslikku sisu omavat tehingut käsitletakse normikeskselt, s.t arvestades soodsamat maksustamist võimaldavat normi sisu ja mõtet, tuleb hinnata, kas maksumaksja toiming on seadusandja sätestatud raamides. Majanduslikud kategooriad, mille abil defineerida tehingu majanduslik sisu, sõltuvad seega kohaldatavast normist, mis seob maksumaksja toiminguga kaasnevad majanduslikult hinnatavad muutused normis sätestatud maksuõigusliku tagajärjega. Tegelikult ei osutu tehing juhul, kui juriidilise

³⁷⁸ EKo *Tanoarch*, p 28, 51, 53, 54.

³⁷⁹ EKo *WebMindLicenses Kft*, p 44, 50.

³⁸⁰ EKo 12.07.2012, C-326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*, p 35. Lepinguvabaduse tunnustamise küsimust ja ärilise põhjendusi iseloomustavaid tehingu tunnuseid käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö 4.2.1. ja 4.4.2.2.

vormiga saavutatav tagajärg hällbib normi mõttega silmas peetud tulemusest, näiteks juriidilise isiku osaniku isiklikes huvides osutatud tasuta teenus võib majandusliku sisu poolest olla varjatud kasumieraldis.

3.3.2. Näilised tehingutingimused kuritarvitamise tunnusena

Käibemaksuvaidlustes *Ampliscientifica* ja *Tanoarch* kohtuasjades on Euroopa Kohus rõhutanud, et õiguse kuritarvitamise põhimõtte eesmärgiks on „[...] takistada niisuguste puhtalt näilike skeemide loomist, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust“ ja „[...] millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust.“³⁸¹ *Halifax*’i ja *Part Service* otsustega võrreldes on hilisemas kohtupraktikas analüüsitud peamiselt subjektiivset elementi, mis kinnitab seisukohta, et tehingute täielikul näilisel iseloomul on kuritarvitamise tuvastamiseks määrav tähendus. Mõned autorid on seejuures leidnud, et sel juhul ei tõusetu õiguse kuritarvitamise keelamise tuvastamiseks küsimust, kas tegemist on maksumaksja ebakohase tehinguga saavutatava seadusega vastuolus oleva maksueelisega, mida maksumaksja ei oleks tavapärase tehingu korral saanud, vaid rõhuasetus on tehingu õigusnäivuse tuvastamisel.³⁸² Antud lähenemine võib olla oluliseks muudatuseks, sest sel juhul analüüsitakse peaaesjalikult tehingu tsiviilõiguslikku korrektsust, mis vähendab oluliselt õiguse kuritarvitamise põhimõtte kohaldamise võimalusi.

Eesti kohtupraktikas on kasutatud *Halifax* kohtulahendis nimetatud lahenduskeemi, mille põhjal on kindlaks tehtud tehingu tegelik majanduslik sisu ja seejärel kvalifitseeritud õigussuhted ümber. Probleemiks on olnud majandusliku sisu määratlemine, mille kohta ei leia Eesti maksuseadusest definitsiooni. Riigikohus on seejuures korduvalt otsustes märkinud, et „õigusselgus oleks paremini tagatud, kui õiguslike kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused oleksid sätestatud seaduse või määrusega.“³⁸³ Kohtupraktikas on hinnatud nii tehingu ebakohasust kui ka majandusliku sisu olemust. Näiteks füüsilise isiku puhul on Riigikohus leidnud, et tegemist on maksude tasumisest kõrvalehoidumisega, kui isik saab majanduslikus mõttes tulu ja ta väldib maksukohustust tehingu majanduslikku sisu moonutatult kajastades.³⁸⁴ Tehingu õige kvalifikatsioon sõltub selle tegelikust majanduslikust sisust. Näiteks on Riigikohus hilisemas praktikas *OÜ Horetracon* kohtuasjas märkinud, et asjaolu, et osauhinu juhatuse liige ja

³⁸¹ EKo *Ampliscientifica*, p 28; EKo *Tanoarch*, p 51.

³⁸² Vt lähemalt – E. Traversa. Prevention of Evasion, Avoidance and Abuse in EU VAT Law – M. Lang, P. Pistone (eds). ECJ – Recent Developments in Value Added Tax. The Evolution of European VAT Jurisprudence and its Role in the EU Common VAT System. Vienna: Linde 2014, p 40; M. Lang. The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for the Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base. – European Taxation 2011/51 (6), p 225.

³⁸³ RKHKo 3-3-1-15-11, p 17.

³⁸⁴ RKHKo 3-3-1-23-09, p 13.

ainuosanik on osaühingu rahaliste vahendite abil remontinud korterit, ei loo alust järeldustele, et füüsiline isik on saanud tulumaksuga maksustatavaid dividende. Sel juhul on Riigikohus leidnud, et maksustamiseks peaks selguma, kas on vähenenud äriühingu vara ja suurenenud äriühingu osaniku vara.³⁸⁵

ATAD artiklis 6 ei nähtu sõnaselget kohustust, et maksuhaldur peab välja selgitama tehingu tegeliku majandusliku sisu. Sellise tõlgenduse kohaselt ei nõua direktiiv tuvastamist, millise majandusliku sisuga tehinguid maksumaksja tegelikult teeb, vaid keelab ühemõtteliselt mitte-ehtsate olukordadega arvestamise.³⁸⁶ Euroopa Kohtu praktikale toetudes tuleb kontrollida väidet, kas õiguse kuritarvitamise keelamisele baseeruv maksude vältimise tõkestamise üldreegel nõuab tehingu tegeliku majandusliku sisu välja selgitamist olukorras, kus kõiki fakte ja asjaolusid hinnates selgub, et tehingu juriidiline vorm on ebakohane.

Euroopa Kohtu praktikas on suund keskenduda tehingu kujundamise näilikkusele, et saada kinnitust õiguse kuritarvitamisele. Näiteks kohtuasjas *P. Newey* on Euroopa Kohus selgitanud, et lepingutingimused ei pruugi anda edasi tehingu tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu. Majanduslik reaalsus seisnes selles, et Ühendkuningriigis asuv ettevõtja oli ise teenuse tellijaks ja tulemusest huvitatud isikuks, mitte aga ettevõtja, kelle vahendusel tehinguid tehti. Järeldusi toetas ebatavaline tehingute struktuur, mida äris tavaliselt tegutsevad mõistlikud isikud ei teostaks. Kohtu hinnangul on liikmesriigi kohtu ülesanne kõikide põhikohtuasja asjaolude analüüsimisel kontrollida, kas lepingutingimused peegeldavad tõepäraselt tegelikku majanduslikku olukorda, s.t kas lepingupooled olid teenuste tegelikuks osutajaks ja saajaks.³⁸⁷ Seejuures on kohus rõhutanud, et „keelustatakse pelgalt näilikud tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust.“ Kohus on järelduste tegemisel viidanud varasematele kohtulahenditele *Tanoarch* ja *J. J. Komen*, mille sisuks on olnud tehingud, mille puhul on tõusetunud põhjendatud kahtlus, et maksumaksja on tehingu kujundamisel pidanud silmas üksnes maksueelist. *Tanoarch* kohtuasjas on omavahelised tehingud olnud maksumaksjale vajalikud selleks, et seeläbi tekiks õigus käibemaksu mahaarvamiseks.

³⁸⁵ RKHKo 3-3-1-28-16, p 12. Maksuhalduri hinnangul oli korteri soetamise ja korteriga seotud muude kulude puhul tegemist osaliselt dividendi varjatud väljamaksmisega äriühingu osanikule.

³⁸⁶ Vt lähemalt – D. Jegorov. Maksude vältimise vastasest direktiivist – kellele, kuidas ja milleks? – Maksumaksja, 2016/6, lk 17–18.

³⁸⁷ EKo *P. Newey*, p 48, 49. Sarnasele järeldusele on Euroopa Kohus jõudnud ka *RAL* kohtuasjas, kus küsimus oli mänguautomaatide teenuse osutamise kohas. Kui teenuse koht asuks käibemaksuga maksustamise mõttes väljaspool ühenduse territooriumi, ei oleks RAL kontsern mänguautomaatide teenuse suhtes enam käibemaksukohustuslane (kuuenda direktiivi artiklite 2, 4 ja 9 tähenduses). Selles asjas ei pööranud kohus tähelepanu niivõrd maksustamise skeemiga soovitud maksueelise saamise soovile, kui asjaolule, et teenuste osutaja peamine eesmärk on oma klientuurile ÜK-s meelelahutuse pakkumine. Sõltumata teenuse osutajate tegevuskohast oli olulisem tõlgendada osutatava teenusega olemuslikult seotud hüve tarbimise koht, mistõttu tekkis Euroopa Kohtu hinnangul ÜK-s maksustatav käive. Vt lähemalt – EKo 12.05.2005, *RAL (Channel Islands) Ltd jt*, C-452/03, p 32, 34.

J. J. Komen kohtuasjas olid lepingupooled Madalmaade kohtu arvates kinnisasja müümisel leppinud kokku ehitise võõrandamises, mida ehitatakse ümber, et tehingut saaks pidada uue ehitise võõrandamiseks enne esmast kasutuselevõttu. Enne esmast kasutuselevõttu on KMD artikli 4 lõige 3 alusel kinnisasja müük maksustatav käibemaksuga, mis välistas võimaluse, et kinnisasja võõrandmistehingule kohaldatakse võõrandamismaksu. Majandusliku sisu hindamisel on Euroopa Kohus viidanud liikmesriigi kohtu kohustusele teha kindlaks, et „tehing ei kujutaks endast pelgalt näilikku tehingut, millel puudub tegelik majanduslik sisu.“ Kohtuasja asjaoludest nähtub, et müügitehing oli ka tegelikult toimunud, sest kinnisasja omand oli kokkuleppe kohaselt teisele isikule üle antud. Pärast omandamistehingut lasi J.J. Komen teha edasisi remondi- ja ümberehitustöid, nii et müüja ja J. J. Komeni tehtud tööde tulemuseks oli uus hoone. Tehingu tegemise ajastus viitas aga sellele, et ostja sooviks oli näidata kinnisasja ostmist ajal, mil see on ümber ehitatud ja seetõttu ainult käibemaksuga maksustatud.³⁸⁸ Kohus on leidnud, et faktilised asjaolud peavad kinnitama nii majanduslikku sisu, kui ka poolte kavatsusi tehingu tegemiseks. Antud juhul oli ehitis müügi ajal osaliselt lammutatud ja ka kasutuses (üürilepinguga koormatud), mistõttu ei toimunud müüki enne esmast kasutuselevõttu. Tehing ei olnud seega käibemaksuga maksustatav.

Eelviidatud kohtupraktikast ilmneb, et Euroopa Kohus on majandusliku sisu kriteeriumit täpsustanud, selgitades, et lisaks eluliste asjaolude kogumile tuleb hinnata eraldi iga tehingu tingimusi. Kui lepinguga kindlaks määratud punktid viitavad soovile luua mingist õiguslikult olulisest asjaolust ebaõige ettekujutus, siis tuleks need kokkuleppe tingimused kõrvale jätta. Eeltoodu ei muuda eba-kohaste tehingute käsitust. Järelduste tegemiseks võib seega toetuda asjaoludele, mille järgi hinnata, kelle huvides on tehingud tehtud ja mis on tõenäoline kasu lepingu täitmisest. Nimetatud objektiivselt hinnatavad faktilised asjaolud võivad aidata kaasa tehingu tegeliku majandusliku sisu kindlakstegemisele, seetõttu ei ole õige väita, et õiguse kuritarvitamise tuvastamiseks ei vaja kindlaks teha tehingu tegelikku majanduslikku sisu. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaselt tuleb tegeliku majandusliku sisu järgi õigussuhted ümber kvalifitseerida, mistõttu ei piisa üksnes olemasoleva juriidilise vormi kõrvalejätmisest, et neutraliseerida rikkumise läbi tekkinud ebaõige õiguslik tulem.

3.3.3. Põhjendamatu maksueelis õiguse kuritarvitamise tunnusena

Maksude vältimise tõkestamisega ei ole tegemist olukorras, kui vähenev maksukoormus on kooskõlas seaduse mõttega, sel juhul on tegemist lubatud maksude planeerimisega. Küsimus on piiris, mil riigil ammenduvad võimalused maksukohustuse vähendamise tõkestamiseks. Euroopa Kohus on käsitlenud lubatud planeerimise piirjuhtumina *Weald Leasing* asjas maksuskeemi, millega

³⁸⁸ EKo *J.J. Komen*, p 20, 33.

ettevõtja, kes oli valdavalt käibemaksust vabastatud, võttis varade väljaostmise asemel kasutusele nende rentimise skeemi läbi vahendava kolmanda isiku. Nende tehingute eesmärk oli hajutada väljaostu summa tasumist, et kontserni käibemaksukohustuse täitmist edasi lükata, seetõttu tuli Ühendkuningriigi maksuhalduri hinnangul renditehingut lugeda käibemaksu tasumise kohustuse edasilükkamise tõttu ostutehinguks. Maksuskeemi kohaselt ei pidanud tegelik kauba soetaja viivitamata tasuma tagastamatut käibemaksu soetatud seadmete kogumaksumuselt, vaid nende seadmete renditasult, mis oli hajutatud rendilepingute tähtajale. Lõppkokkuvõttes ei vähenenud käibemaksukohustuse suurus, kuid teostatud tehingud andsid maksukohustuse täitmise viivitamisega maksustatavale isikule rahaliselt hinnatava eelise.³⁸⁹

Euroopa Kohtu otsustest *Halifax* ja *Cadbury Schweppes* nähtub kohtu seisukohtades õigust kuritarvitava maksuskeemi tunnuseks „maksusoodustuse saamine“, mis on vastuolus normi eesmärgiga või kuritarvitamine, mis seisneb maksude vältimises, mis tuleks „saadud kasumilt tavapäraselt maksta.“³⁹⁰ Küsimus oli selles, kas rahaline eelis, mis oli sisuliselt intressita laen riigilt, on samaväärne maksueelise, mida tuleks käsitleda õiguse kuritarvitamisena.

Kohus mõõnis *Weald Leasing* kohtuasjas, et arutusel olevate renditehingute eesmärk oli maksusoodustuse, s.t tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise hajutamine nii, et kontserni käibemaksukohustuse täitmist edasi lükata, kuid ei nõustunud seisukohaga, et selline tulemus on vastuolus kuuenda direktiiviga. Kohus leidis, et:

„[m]aksukohustuslasele ei või ette heita seda, et ta on valinud renditehingu, millega kaasneb maksusoodustus, mis eelotsusetaotlusest lähtuvalt kujutab endast maksukohustuse hajutamist, mitte varade ostmise, millest niisugust maksusoodustust ei tulene, kuna sellelt tehingult tasutakse käibemaks nõuetekohaselt ja täielikult.“³⁹¹

Kohus on nentunud, et maksukohustuslase eesmärk oli maksueelis, kuid ei nõustunud käsitlusega, et vahendava äriühingu kasutamine on olnud kuritarvitslik. Kohtujuristi J. Mazaki seisukohtade järgi ei saa maksumaksja niiviisi toimides kasu, mis oleks vastuolus direktiivi eesmärkidega, sest maksukohustus isenesest ei vähene.³⁹² Küll aga on Euroopa Kohus märkinud, et siseriiklikul kohtul tuleb võtta seisukoht, kas lepingutingimused on vastuolus kuuenda direktiiviga, s.t juhul, kui ilmneb, et neil tingimustel kehtestatud rendisummad on ebatavaliselt väikesed ega vasta tegelikule majandusolukorrale.³⁹³ Kohtu järeldust ei mõjutanud asjaolu, et esinesid ilmsed viited tehingute ebakohase kujundamise kohta, sest majanduslik sisu oli vara ostmine vahetult tarnijalt, mitte aga

³⁸⁹ EKo *Weald Leasing*, p 14, 15, 24.

³⁹⁰ EKo *Halifax*, p 75 ja EKo *Cadbury Schweppes*, p 55.

³⁹¹ EKo *Weald Leasing*, p 34.

³⁹² EK *Weald Leasing*, kohtujuristi J. Mazak ettepanek, p 20.

³⁹³ EKo *Weald Leasing*, p 39.

vara väljaostmine maksukohustuslase maksukonsultandile kuuluva äriühingu kaudu. Kolmanda isiku kaasamine, mis iseenesest ei olnud äriliselt kuidagi põhjendatud, saaks kohtu hinnangul maksustamise tulemust mõjutada juhul, kui selle ettevõtja kaasamine tehingutesse takistab õigusnormide kohaldamist, eelkõige maksustatava tarne tegeliku väärtuse tuvastamist. Käibemaksu tasumise edasilükkamine ei ole seega õiguse kuritarvitamine seni, kui ei ole täielikku kindlust, et maksukohustuslane tasub maksuskeemi tulemusena vähem käibemaksu.

Riigikohtu praktikas on samuti maksueelise saamist peetud oluliseks maksude vältimise tunnuseks, nähes maksuhaldurile ette kohustuse tuvastada reaalne kasu vaidlusalustest tehingutest võrreldes kohase tehinguga.³⁹⁴ Tehingute ümberhindamise õigusliku aluse MKS § 83 lg 4, kui ka § 84 kohaldamisel on kohtupraktika järgi vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelist tehingu ebakohase vormi tulemusena.³⁹⁵ Näiteks käibemaksuasjades on Riigikohus leidnud, et kuigi ettevõtjate vaheline käive maksustatakse, ei teki sellest ettevõtja jaoks tegelikku maksukoormust ehk kahe ettevõtja vahel toimuv tehing jääb kokkuvõttes maksuvabaks, seetõttu oleks täiendav maksu määramine eesmärgipäratu, kui ka tehingud oleksid näiliku. Kui tehingut ei ole toimunud, siis ei pea seda maksustamisel arvesse võtma, kuid teeseldud tehingu korral vajab välja selgitamist tehingu tegelik majanduslik sisu.³⁹⁶ Teise tehingu varjamise eesmärgil tehtud tehingule tuleb anda majanduslikule sisule vastav maksuõiguslik hinnang ja leida vastus küsimusele, kas see erineb selle tehingu maksustamisest, millena lepingupooled tehingu kujundasid. Positiivset maksukohustuse ulatuse erinevust kahe tehingu vahel tuleb käsitleda põhjendamatu maksueelise. Siiski on Riigikohus alates *Artebalti* kohtuasjast oluliselt täiendanud näiliste tehingute maksustamise käsitlust, leides, et ostjal ei teki näilise ostutehingu alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, sest näilise tehingu puhul on lepingupooltel jätkuvalt õigus tagastada tehingu alusel saadu.³⁹⁷ Tegemist on tehingutega, millega soovitakse jätta muljet õigusliku toimu olemasolust, mistõttu ei saaks vahendavate äriühingute arveid, mille alusel tegelikult kaupa ei müüda, kasutada sisendkäibemaksu arvestuses.

Weald Leasing asjas käsitletud olukord kätkeb endas situatsiooni, kus tehingul on vähene majanduslik sisu, kuid riigi ees on kohustused täidetud. Eba-

³⁹⁴ RKHKo 3-3-1-22-07, p 12; RKHKo 3-3-1-3-09, p 12.

³⁹⁵ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

³⁹⁶ Kui tehinguid ei ole toimunud ja on maksupettuse kahtlus, siis ei saa nõuda, et maksuhaldur peaks välja selgitama maksupettuses osaleja tegeliku maksueelise. Maksupettust kinnitavate asjaolude esinemisel saab eelise tekkimist eeldada. Maksupettuse korral on maksupettuses osalejate õigusvastaselt saadud või plaanitud tulu sageli võimatu kindlaks teha ning seetõttu oleks ebamõistlik nõuda, et maksuhaldur peaks selgitama välja ka maksupettuses osaleja tegeliku maksueelise. Vt – RKHKo 3-3-1-30-15, p 28.

³⁹⁷ RKHKo 3-3-1-46-11, p 21. Riigikohus on näinud selles võimalust välistada näilise tehingu alusel müüja õigust esitada arvel näidatud käibemaksu osas riigi vastu tagastusnõude juhul, kui müüja peaks tühistama väljastatud arve ja hakkama arvel näidatud käibemaksu riigilt tagasi nõudma.

kohasest vormist ei oleks riik saanud kahju. Riigikohtu käsitus on näiliste tehingute maksustamisel lähtunud seisukohast, et kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, tuleb tehingu kvalifikatsiooni muutmiseks välja selgitada maksueelis. Kui aga tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata.³⁹⁸ Ebakohase tehingu vormiga tehingute puhul tuleb aga kaaluda tehingute majanduslike ja maksustamise aspektide olulisust.³⁹⁹ Näiteks kohtuasjas *AS Fenster Aluminium* on Riigikohus selgitanud, et „maksukohustuslase juhendamisel tegutseva isiku (variühingu) osalemine tehingute ahelas ei pruugi alati tähendada maksupettust, tehingute näilikkust ega muud maksuõigusrikkumist.“⁴⁰⁰ Ebatavaliselt struktureeritud tehingute olemasolust ei piisa õiguse kuritarvitamise põhjendamiseks, kui sellega ei kaasne maksumaksjale arvestatavat maksueelist.

Maksueelis võib tuleneda ka üksikust lepingutingimusest. Kohtuasjas *OÜ Norber Grupp* on Riigikohus leidnud, et on võimalik kohaldada MKS § 83 lõiget 4, et korrigeerida tehingu väärtust vastavalt selle tehingu väärtusele, mida pooled tegelikult silmas pidasid. Sellest võib järeldada, et ümberkvalifitseerimine võib toimuda tehingu üksikute osade suhtes, jättes ülejäänud tehingu asjaolud lõppjäreluste tegemiseks muutmata. Riigikohus on seadnud seejuures tingimuseks kahe asjaolu koosmõju: 1) maksuhaldur peab ära näitama eeldatava maksueelise ning 2) tahtluse maksueelise saavutamiseks.⁴⁰¹ Maksueelise saamise soov oli tuvastatav asjaolust, et kõrgema tehingu hinna näitamine võimaldas maksukohustuslasel maha arvata suuremas summas sisendkäibemaksu ning maksueelis seisnes selles, et endine müüja ei olnud oma maksevõime puudumise tõttu suuteline tasuma riigile käibemaksu. Seejuures oli oluline nii tehingute ebatavaline vorm, kui ka asjaolu, et tehing toimus seotud osapoolte vahel. Viimane asjaolu võib osutada määravaks, sest ebakohaseks saaks lugeda tehingut juhul, kui sõltumatud osapooled nendel tingimustel tehingut ei teeks.⁴⁰²

Kohtuasjas *RBS Deutschland Holding* on Euroopa Kohus lahendanud küsimust, kas maksukohustuslase poolt saadud topeltmaksuvabastus on põhjendatud olukorras, kus tehingute korraldamise viis arvestas taotluslikult maksunduslikke aspekte, kuid asjaomaseid tehinguid tehti kahe osalise poolt, kellel ei olnud omavahelisi seoseid.⁴⁰³ Kohtuasjas oli Saksamaa tütarettevõtja reaalselt

³⁹⁸ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18; RKHKo 3-3-1-52-09, p 19; RKHKo 3-3-1-59-09, p 19; RKHKo 3-3-1-46-11, p 19.

³⁹⁹ Äriliste põhjenduste mõistet ja tähendust käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 4.4.1.

⁴⁰⁰ RKHKo 3-14-53226, p 10. Selles kohtuasjas ilmnes, et variühingu kasutamise majanduslikuks põhjuseks oli vajadus hankida Poola äriühingult kaupa olukorras, kus viimane keeldus neid otse maksumaksjale müümast.

⁴⁰¹ RKHKo 3-3-1-71-12, p 17, 18.

⁴⁰² Vt RKHKo 3-3-1-15-11, p 16; RKHKo 3-3-1-79-11, p 23.

⁴⁰³ EKo 22.12.2010, C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs vs RBS Deutschland Holdings GmbH*, p 27. Kohtuasjas esinevad asjaolud olid järgmised:

Ühendkuningriigis asuv ettevõtja, kes osutas pangandus- ja liisinguteenuseid, milles ei olnud kahtlust, kuid selle ettevõtja teises riigis tegutsemise peamiseks eesmärgiks oli omandada kahe erineva liikmesriigi käibemaksu korra erinevusest tingitud topeltmaksuvabastus. Kohtuasjas tõusetus küsimus, kas tehinguga kaasnenud sisendkäibemaksu mahaarvamine on vastuolus käibemaksudirektiivi asjakohaste sätete eesmärgiga ja seega oleks täidetud ka kuritarvituse esimene tingimus. Euroopa Kohtu hinnangul oli selge, et nende tehingute näol ei olnud tegemist näilike tehingutega, sest tehingud omasid majanduslikku sisu ja asjaosalised ei omanud ühe olulise asjaoluna omavahelisi ärilisi ja isiklikke sidemeid. Kohus tegi seeläbi järelduse, et nende tehingute näol ei olnud tegemist näilike tehingutega, sest need tehti tavapäraste majandustehingute raames.⁴⁰⁴ Kohus rõhutas selles asjas, et maksukohustuslasel on õigus valida vähem koormava maksustamise kasuks, seetõttu ei saaks liikmesriikides direktiivi erinevast ülevõtmisest põhjustatud ebakõla ärakasutamist pidada iseenesest kohaldatava õiguse kuritarvitamiseks, millest oleks tekkinud põhjendamatu maksueelis.

Ebakohase tehingu olemasolu osutab pahauske tegevuse olemasolule, saadav maksueelis aga kinnitab kahtluseid. Maksueelis on põhjendamatu, kui selle saamiseks on kasutatud tühiseid tehinguid või kui on kujundatud õigussuhteid selliselt, et tekib vastuolu seaduse mõttega. See on ka heaks piiritlemise kriteeriumiks, mil tegemist ei ole enam lubatud tegevusega. Eesti kohtupraktika on nimetatud piiritlemise kriteeriumist juhindatud, kuid seadusandja peaks täiendama vaidluste vältimiseks MKS § 84 selliselt, et koosseisuliseks kuritarvitamise tunnuseks on seaduse mõttega vastuolus olev maksueelis. MKS § 84 tuleks sõnastada järgmiselt: „tehingut ei võeta arvesse, kui sellest saadav maksueelis on vastuolus kohaldatava maksuseaduse sisu ja eesmärgiga.“

– Ühendkuningriigis asuva panga Saksa tütarettevõtja ostis Ühendkuningriigis sõiduautosid eesmärgiga liisida need ostuoptsiooniga Ühendkuningriigis asuvale iseseisvale äriühingule, ja tasus selle kauba ostmisel käibemaksu;

– vastavalt kohaldatavatele Ühendkuningriigi õigusnormidele loeti autode liisimises seisnenud tehing teenuse osutamiseks Saksamaal, mis seega ei kuulunud Ühendkuningriigis käibemaksuga maksustamisele. Saksa õiguse kohaselt loeti need tehingud Ühendkuningriigis tehtud kaubatarneks, mis seega ei kuulunud Saksa käibemaksuga maksustamisele. Eeltoodu tagajärjel ei maksustatud neid tehingud kummaski liikmesriigis käibemaksuga;

– Ühendkuningriigis asuv pank valis oma Saksa tütarettevõtja liisinguandjaks ja määras liisinguperioodi pikkuse eesmärgiga saavutada maksusoodustust, mis seisnes selles, et liisingumaksetel ei pea tasuma käibemaksu.

⁴⁰⁴ EKo 22.12.2010, C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs vs RBS Deutschland Holdings GmbH*, p 34, 50, 51.

3.4. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine maksukuriteo koosseisutunnuste väljaselgitamiseks

Õiguse kuritarvitamist on seostatud peamiselt maksude vältimisega, s.o juhtudega, mil maksumaksja hoiab küll tahtlikult maksude tasumisest kõrvale, kuid on samas veendunud, et tema valitud maksuplaneerimise viis on seaduslik ja aktsepteeritav.⁴⁰⁵ Sellist käitumist on enamikes liikmesriikides käsitletud lubamatu tegevusena, mida on samas eristatud maksude planeerimisest ja maksukuritegudest.⁴⁰⁶ Maksude vältimise, ehk nn „halli ala“ iseloomustava tegevuse üheks tunnuseks on tehingu asjaosaliste kokkulepete vastavus normi sõnastusele, mis on aga vastuolus normi tegeliku eesmärgiga.⁴⁰⁷ Normi tegelikku mõtet mittejärgiv tehing on ka puuduva või vähese majandusliku sisuga, et sedastada olukord, mil selgub soovitud soodsamast õigusest ilmajäämine. Täpset definitsiooni maksude vältimise kohta on ka raske anda, sest mida enam püüda ammendavalt maksude vältimise tõkestamiseks mõeldud reegli sihtmärki sõnastada, seda suuremad raskused tekivad kõikide üksikjuhtumite ühetaolisel käsitlemisel, seetõttu on maksude vältimist selgitatud läbi negatiivse argumentatsiooni. See on ka maksude vältimise tõkestamise kritiseerituim tahk, sest jätab maksuhaldurile väga laia tõlgendamise võimaluse.⁴⁰⁸ Maksuõiguslik tagajärg peaks olema sarnaste eelduste olemasolul ühesugune, kuid praktikas on eriliigilistes maksuvaidlustes ilmnenud erinev lähenemine maksumaksjate tegevuse hindamisel, mis võib olla tingitud asjaolust, et maksude vältimise ja maksukuriteo tunnuseid on sisustatud erinevalt.

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte võimaldab üldpõhimõttena hinnata erinevaid maksustatavaid olukordi, kui lähtuda eeldusest, et põhimõtte käsitleb kõigil juhtudel maksukohustuslase pahauskset tegevust. Põhimõtte

⁴⁰⁵ L. Lehis (2012), lk 150. Erialases kirjanduses kasutatakse mõiste „*tax avoidance*“ kõrval ka mõistet „*agressive tax planning*“. Agressiivne maksude planeerimine väljendab eelkõige sellist tegevust, mille puhul kasutatakse maksukoormuse vähendamiseks seadustest tulenevaid ebakõlasid. Maksude vältimise mõistet on sisustatud OECD poolt kui maksukohustuslase tegevust maksukohustuse vähendamise kavatsusega, mis on kooskõlas maksusoodustust andva normi sõnalise, mitte aga selle tegeliku mõttega – vt OECD Glossary of Tax Term. Kättesaadav internetis: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A> (01.06.2016).

⁴⁰⁶ KarS § 389¹ lg 1 näeb karistuse ette teo eest, mis on „maksukohustuse varjamine ja tagastusnõude alusetu suurendamine“. Varasemalt kuni 31.12.2014 kehtinud kuriteo-koosseisud KarS 389¹ ja § 389² nägid karistuse ette – „maksudest kõrvale hoidumise“ ja „maksukelmuse“ eest. Eestis ei ole ühtset välja kujunenud terminoloogiat, mille põhjal saaks kuritegusid selgelt mittekarietatavatest tegudest eristada.

⁴⁰⁷ M. L. Schler. Ten More Truth about Tax Shelters: The problem, Possible Solution and a Reply to Professor Weisbach – Symposium on Corporate Tax Shelter. Tax Law Review 2001–2002/55 (3), p 331. „Halliks alaks“ võib maksude vältimist lugeda eelkõige seetõttu, et sel juhul balansseerib maksukohustuslane lubatu ja lubamatu maksude planeerimise piiril.

⁴⁰⁸ Vt näiteks RKHKo 3-3-1-23-09, p 19; RKHKo 3-3-1-57-08, p 12.

kohaldamine võib aga põrkuda karistusõiguses tunnustatud printsiipidega, kui tuleb kaaluda isiku süüküsimust kuriteo toimepanemisel. Kohtuasjas *Direct Cosmetics* on Euroopa Kohus eristanud selgelt kahte erinevat mõistet – „maksude vältimist“ (*tax avoidance*) ja „maksudest kõrvalehoidumist“ (*tax evasion*), millest viimane on käsitletav kuriteona. Kohus on märkinud, et maksude vältimisel on peamiselt objektiivne sisu (normi mõttega vastuolus tehing), see-eest maksukohustuslase tahtlus maksunormi vastaselt tegutseda, ning selleks valeandmete esitamine moodustab maksudest kõrvalehoidumise sisu.⁴⁰⁹ Küsimus on selles, kas kuriteona karistatava maksukohustuse rikkumise tuvastamisel saab kohaldada õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtet, et sisustada kuriteokoosseisu objektiivseid tunnuseid.

Maksukuritegudena käsitletavat teod sisaldavad endas kuriteokoosseisu teo- kirjeldust, kus maksukohustuslane on koosseisu objektiivsete tunnustena, kas esitanud valeandmeid või jätnud maksustamiseks kohustuslikud andmed maksu- haldurile sootuks esitamata. Sarnaselt maksude vältimisega on maksukuritegude ühiseks nimetajaks maksukohustuslase pahausksus, mida saab kirjeldada majan- dusliku sisuta ja tahtliku tegevusena maksukoormuse vähendamise eesmärgil. Tahtlus on ühendavaks tunnuseks kahe olukorra vahel, kus maksuhaldurile on ühel juhul esitatud tegeliku õigussuhte kohta valeandmeid maksukohustuse vähendamise eesmärgil, kui teisel, s.o maksude vältimisena käsitletaval juhul, on asjaosalised valinud majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi, mis seab esikohale maksuõiguslikud kaalutlused. Maksude vältimisel on kohus vähendanud järelduste tegemisel subjektiivsete elementide osatähtsust objek- tiivsete tehingu kujundusvõimaluste kuritarvitamist iseloomustatavate asjaolude kasuks.⁴¹⁰ Kohtupraktikas on maksude vältimise korral pööratud tähelepanu maksukohustuslase eesmärgile, kuid ainult selleks, et hinnata nn objektiivi- seeritud tahet läbi viidud toimingute ja tehingute osas. Seega ei tohiks eel- nimetatud olukordi maksude vältimisel ja kuriteo toimepanemisel vaadelda võrdväärsena.

Maksukuritegu on blanketne kuriteokoosseis, mis osutab vahetult maksu- seadusele ning on seeläbi otseselt sõltuv maksunormi tõlgendamisest ja kohal- datavast halduspraktikast. Ainult siseriiklikud seadused saavad ette näha maksu- kuriteona karistatava teo tunnused, mistõttu on maksude vältimine maksukuri- teost oluliselt erinev, kuigi mõlemal juhul tuleb maksustatavat tegevust kvalifit- seerida maksunormis ette nähtud teokoosseisu järgi.⁴¹¹ Üldjuhul ei saakski karistusõigus tulenevalt subsidiaarsuse põhimõttest dikteerida teise õigusvald- konna kujunemist. Seega on argumente õiguse kuritarvitamise keelamise põhi- mõtte kohaldamise kasuks kriminaalasjades, sest ebaõige tegevus peaks

⁴⁰⁹ EKo 12.07.1988, liidetud kohtuasjades C-138/86 ja C-139/86, *Direct Cosmetics*, p 22, 23.

⁴¹⁰ Pistone, p 385.

⁴¹¹ Euroopa Kohtu praktikas on leitud, et liikmesriikide pädevuses on otsustada, millal on tegu karistatav ja mis liiki karistust kohaldatakse, seejuures peab riik arvestama liidu õiguse ja üldpõhimõtetega. Vt näiteks – EKo 20.06.2013, C-259/12, *Rodopi-M 91 OOD*, p 31.

maksuõiguse kohaldamisel olema taunitav nii haldus- kui ka kriminaalasjades. Riigikohus on kohtuasjades *K. Koort ja A. Sallo* ning *TREC* süüdistuses käsitlenud olukorda, kus isikuid süüdistati, tuginedes õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttele, maksustatavatest tehingutest õigusnäivuse loomises ja maksuhaldurile ebaõigete andmete esitamises, mis on kuriteona karistatavad KarS § 389¹ ja § 389² järgi. Riigikohus ei nõustunud nimetatud käsitlusega põhjusel, et Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artikli 7 kohaselt saab ainult seadus mingi teo tunnistada kuriteoks ja kehtestada selle eest karistuse ja kriminaalseadust ei saa süüdistatava kahjuks laiendavalt tõlgendada.⁴¹² Ühe võimaliku käsitlusena ei tohiks õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtet üldse karistusõigusliku hinnangu andmiseks kohaldada, sest see oleks vastuolus karistuse määratletuse põhimõttega *nullum crimen nulla poena sine lege certa*, sest põhimõtte ei võimalda leida vahetut vastuolu maksustatava isiku tegevuse ja maksustatava normi vahel, kuna karistusõiguslik süü küsimus ei saaks kunagi olla hinnanguline.⁴¹³

Viidatud Riigikohtu lahendites oli tegemist olukorraga, kus riiklik süüdistaja oli rajanud enda väited isikute süüküsimuses asjaolule, et maksuskeem oli ellu viidud soodsama maksustamise olukorra loomiseks. Vaatamata asjaolule, et maksukohustustlase tegevus viitas keskmisest suuremale tõenäosusele, et tehingud on planeeritud maksukohustuse vähendamise eesmärgil, ei piisa sellest automaatselt karistusõiguslike järelduste tegemiseks. Maksukohustuse olemasolu tuvastamise algpunktiks saaks kõigil juhtudel, sh maksudest kõrvalehoidumisel olla siiski konkreetne norm, mille rikkumist hinnata.⁴¹⁴ Karistusõiguse kontekstis tuleb arvestada, et vastavalt üldtunnustatud põhimõttele ei tohi direktiivi toime viia riigisisese karistusõiguse tõlgendamisel selleni, et luuakse riigisisese seadusest sõltumatu karistusõiguslik vastutus või seda vastutust karmistatakse.⁴¹⁵ Euroopa Kohtu põhimõtte rakendamine Eestis saab kõne alla tulla läbi MKS § 83 lg 4 ja § 84 kohaldamise.

⁴¹² RKKKo 3-1-1-40-14, p 86 ja RKKKo 3-1-1-55-14, p 162–163. Antud näidete järgi oli süüdistus lähtunud eeldusest, et olukorras, kus samade füüsiliste isikute kontrolli all olevatest äriühingutest üks müüb teisele käibemaksuga maksustatava tehinguga kaupa ja ostja küsib riigilt käibemaksu tagasi on tegevus õiguse kuritarvitamine, kui müüja ei tasu riigile deklareeritud käibemaksu.

⁴¹³ Vt Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikat – EIKo 22.11.1995, 335 – *B. S. W. v. the United Kingdom*, p 35; EIKo 25.05.1993, 260 – *A. Kokkinakis v. Greece*, p 52; EIKo 25.06.2009, 12157/05 – *Liivik v. Eesti*, p 103.

⁴¹⁴ EKo *P. Newey*, p 50.

⁴¹⁵ RKKKo 3-1-1-125-06, p 9; RKKKo 3-1-1-40-14, p 86. Kohtuasjas *Koort ja Sallo* süüdistuses ei hinnatud kuritarvitamise testi objektiivseid kriteeriumeid, sh maksueelise põhjendamatut omandamist.

Euroopa Kohtu asjas *Halifax* on kohus märkinud, et:

„[...] kuritarvituse olemasolu tuvastamine ei pea kaasa tooma sanktsiooni, milleks on vaja konkreetset ja üheselt mõistetavat õiguslikku alust, vaid tagasimaksmise kohustuse, kuivõrd tasutud sisendkäibemaksu, kas osaline või täielik mahaarvamine, muutub alusetuks üksnes selle tuvastamise tagajärjel.“

Nimetatud Euroopa Kohtu seisukoht on mitmel juhul võetud aluseks, et põhjendada karistuse puudumist õiguse kuritarvitamise korral. Euroopa Kohus ei ole aga sellist keeldu järgnevates lahendites korranud, samuti on liikmesriigid säilitanud õiguse otsustada karistatavate tegevuste üle, seetõttu ei saaks veel teha lõplikku järeldust, et õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtet ei tohiks maksukuritegude puhul üldse käsitleda.⁴¹⁶

Riigikohtu praktikas on MKS § 83 lg 4 ja § 84 nimetatud õiguslikuks aluseks, mis lubab maksukohustuslase poolt kujundatud õigussuhteid ümber kvalifitseerida.⁴¹⁷ Seega ei ole õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine välistatud kuriteo puhul, selle abil on võimalik tuvastada tegelikud maksuõiguslikult olulised asjaolud, et teo tagajärjena tegelik maksukohustus välja selgitada. Õigussuhete ümberkvalifitseerimine saab kõne alla tulla maksukuriteo puhul, kui õigussuhted on peidetud keerulise juriidilise vormi abil, kuid sellel juhul tuleb arvestada kuriteo puhul nõutud füüsilise isiku tahtlusega karistatav tegu toime panna. Kuriteokoosseisu tunnuseks nimetatud maksuhaldurile esitatud „valeandmed“ on normatiivne kuriteotunnus, mis tähendab, et maksukuriteos süüdistatav peaks mõistma õiguskeelest pärineva tunnuse üldkeelelist paralleelhinnangut ja seadma subjektiivse tunnuseks tegevuse eesmärgiks maksukohustuse vähendamise või tagastusnõude tekitamise.⁴¹⁸ Kuriteokoosseisu objektiivsete tunnuste laiendav ja normi sõnastusest erinev (majanduslik) tõlgendamine muudaks riigi karistusõigusliku etteheite aga liiga ebaääraseks.

3.5. Vahekokkuvõte

Doktoritöös püstitatud uurimisküsimuseks oli, milliste meetoditega tehakse Eestis kindlaks maksude vältimise olukord ja kuidas hinnatakse tehinguid õiguse kuritarvitamise kahtluse korral?

⁴¹⁶ M. A. Suso. ECJ – Recent Developments in Value Added Tax. The Boundaries of Abusive Practices: the Grey Zone. Vienna: Linde Verlag 2014, pp 61–62. Ka Riigikohus on kohtuasjas nr 3-1-1-40-14, p 86 juhtinud tähelepanu nimetatud Euroopa Kohtu seisukohale.

⁴¹⁷ RKKKo 3-1-1-40-14, p 85; RKKKo 3-1-1-55-14, p 165.

⁴¹⁸ RKKKo 3-1-1-108-12, p 24. Karistusõiguses tuleb kindlaks teha nii füüsilise isiku teadmine (intellektuaalne element), kui ka soov (voluntatiivne element) kuritegu toime panna. Vt täpsemalt – P. Pikamäe KarS § 15 kommentaar, komm 5., 6. – J. Sootak, P. Pikamäe jt (koost). Karistusseadustiku kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2015.

Eesti kohtupraktikas kasutuses olnud majanduslik tõlgendamine rõhutab maksuõiguse eripära, sest tegemist on maksustatavate tehingute juriidilise vormi hindamisest vabastatud käsitlemisega, mis tuvastab maksukohustuslase õiguslike toimingute tegeliku, s.o majandusliku sisu. Lepinguvabaduse kuritarvitamise tõkestamine osutub maksustamisel võimalikuks, kuna maksuõigus ei baseeru teiste õigusharude mõistetele, toetudes enda välja kujunenud õigusinstituutidele, mistõttu väheneb järelduste tegemisel oluliselt tehingute tsiviilõigusliku vormi tähtsus. Antud käsitus ühtib Euroopa Kohtu otsustes kajastatud seisukohtadega, mille järgi tuleb liikmesriikide maksuhalduritel ja kohtutel kindlaks teha, et tehing ei kujutaks endast pelgalt eksitava juriidilise vormiga tehingut, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust.

Eeltoodu ei tähenda seda, et maksukohustuslase tehinguid võiks ilma seadusliku aluseta ümber kvalifitseerida. Koormav maksustamine, sh soodsamast maksustamisest keeldumine (nt sisendkäbemaksu mahaarvamise õiguse piiramine) piirab maksumaksjate põhiõigusi, mida võib teha üksnes juhul, kui seaduses on olemas õiguslik alus, mis sellise piiramise võimaluse ette näeb. MKS § 84 annab maksuhaldurile ja kohtutele legitiimse aluse tehingute ümberkvalifitseerimiseks, täites samal ajal seaduslikkuse põhimõttest tulenevat nõuet käsitletava olukorra täpsemaks reguleerimiseks. Nimetatud säte loob aluse õiguslikele toimingutele uue kvalifikatsiooni andmiseks lähtudes tegelikust majanduslikust sisust.

Maksustatava tehingu majandusliku sisu tuvastamine nõuab eluliste asjaolude üksikasjalikku kirjeldamist, et teha kindlaks tehingu teeseldud (näiline) iseloom või ebakohane juriidiline vorm, mille abil on maksumaksja soovinud maksude tasumisest kõrvale hoida. Näiline tehing on ka maksuõiguslikus mõttes tühine, millel ei ole õiguslikke tagajärgi. Ebakohaseks võib osutuda tehingu juriidiline vorm, mida sõltumatud lepingupooled ei oleks majandusliku eesmärgi saavutamiseks samades tingimustes valinud. Seega tuleb hinnata, kas juriidiline vorm annab lepingupoolte püüeldud majanduslikke asjaolusid õigesti edasi. Õigussuhete ümberhindamise seaduslikuks aluseks on MKS § 83 lõige 4 ja § 84.

MKS § 84 sisaldab Eesti maksuõiguses maksude vältimise tõkestamise üldreeglit, mille kohaldamiseks peab tuvastama, et maksukohustuslase käitumine oli suunatud oma tegevusele maksude tasumise vältimiseks moonutatud juriidilise vormi andmisele. Majandusliku sisuta tehingud ning eesmärk saada ebakohase tehinguga õigustamatult maksueelist on Eesti maksuõiguses kumuleerivad tingimused. Üldreegel rakenduks igale juhtumile eraldi, arvestades tehingu majanduslikke põhjendusi ja on seeläbi koosõlas Euroopa Kohtu praktikaga maksude vältimise tõkestamiseks. Eesti kohtupraktikas on omaks võetud arusaam, et õiguse kuritarvitamise objektiivseteks tunnusteks on: tehingu ebakohane vorm, näiliku lepingutingimused ja tagajärjena põhjendamatu maksueelis.

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kasutamiseks maksukriminaal-asjades tuleb silmas pidada, et antud põhimõttele tuginedes ei saa põhjendada

kuriteokoosseisu objektiivse tunnuse „valeandmete esitamise“ olemasolu, kuid põhimõtte on kasutatav seadusega vastuolus oleva maksueelise tuvastamiseks. Maksuhaldurile valeandmete esitamist tuleb süüdistatavale ette heita siiski konkreetse maksuseaduse normi rikkumisest lähtudes.

Seega võib maksukohustuslane sõlmida mistahes tsiviilõiguslikke lepinguid, kuid ei saa leppida kokku maksukohustuse suuruses, sest formaalne, s.o soodsamat maksustamist võimaldavale normi sõnastusele toetumine ei too kaasa soodsamat tulemust. Näilikke ja tegelike tehingute vahel erinevuse leidmine on ületatav majandusliku sisu hindamisega, arvestades tegelike suhetega, mida maksukohustuslane on varjanud. Eesti kohtupraktikas on maksude vältimise tõkestamise üldreegli kohaldamisel arvestatud õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest tuleneva nõudega selgitada maksude vältimise kahtluse korral välja seaduse mõttega vastuolus olev tagajärg (maksueelis) ja maksude vältimise eesmärk.

4. TEHINGU KUJUNDUSVÕIMALUSED MAKSUOBJEKTI VÄLTIMISEL

Maksunduslikest aspektidest juhindumine ei ole eelduslikult pahauskse tehingu tunnuseks, kuid see võib järelدuste tegemisele kaalu lisada, kui saadava maksueelise olulisust kõrvutatakse majanduslike aspektidega. Lubatud ja lubamatu tegevuse piiritlemine on keskselt küsimuseks, kui tehingu vormi valik on olnud ajendatud maksueelise saamise eesmärgist. Ühelt poolt tuleb arvestada maksumaksjale tagatud põhiõigustega, s.o õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõttest tuleneva ootusega riigivõimu teostamisest vähem koormaval viisil, teisalt tuleb arvestada riigi maksuhuvidega. Vajab kindlaks tegemist, millistele ootustele võib maksumaksja maksude planeerimisel oma tegevuse rajada olukorras, kus tal on oma tegevuse kujundamiseks niivõrd avarad võimalused.

4.1. Maksukohustuse lubatud vähendamine

Maksuõigus reguleerib avalik-õiguslikku suhet riigi ja eraisiku vahel, seadmata tehingu kehtivusele tingimusi, kuid annab maksumaksjale motiivi valida maksustamise seisukohast kasulikum tehingu tsiviilõiguslik kujundus. Maksuhaldur on ka seotud maksumaksja poolt esitatuga, sest MKS § 82 alusel lähtub maksuhaldur maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest (MKS § 85 lg 1). Õiguskorra ühtsust silmas pidades on oluline, et avalik õigus tunnustaks kehtivat tehingut samadel alustel nagu eraõigus ega seaks ebaproportsionaalseid takistusi ettevõtluse teostamiseks. Õiguskäibes tekitab ebakindlust, kui seaduse sõnastusest lähtunud maksumaksja loodetud soodsamaid tagajärgi korrigeeritakse ilma seadusest tuleneva ja selge ettenähtava aluseta.⁴¹⁹ Tasakaal õiguskindluse põhimõtte ja ühetaolise maksustamise vahel tõstatab küsimuse, kas maksukohustuslasel on maksustamist silmas pidades vabadus oma tehingute ja toimingute valikul.

Kui maksukohustuslane valib tehingu vormi eelkõige maksustamise aspektidest, s.o maksueelise saamise eesmärgist lähtudes, siis võib maksukohustus olla mõjutatav asjaosaliste kokkulepetega. Maksuhaldur võib aga tehingu tsiviilõiguslikku tõlgendust ignoreerida. Ettevõtlusvabadust ei piira mitte ainult seadusest tulenev keeld või ranged nõuded tehingu tegemiseks, vaid ka maksukohustuslase tehingute tõlgendamine, mille tulemusena võidakse sedastada õigussuhte ümberhindamise tulemusena maksustatav teokoosseis. Tehing on tsiviilõiguslikult küll kehtiv ja täidetav, kuid maksukohustuse tuvastamisel maksuhaldur leiab, et tegemist on tegelikku majanduslikku sisu varjava teise

⁴¹⁹ T. Rademacher. Reading Up or Down EU Legislation: A Plea for a Principled Approach to an Extraordinary Judicial Power. – European Public Law 2017/23 (2), pp 336–337.

õigusliku kvalifikatsiooniga kokkuleppega. Et põhiõiguste kehtides on lubatud kõik, mis pole sõnaselgelt keelatud, on oluline, et seadusandja kehtestaks vajalikud piirangud piisava täpsusega.⁴²⁰

Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt võib ettevõtja oma majandustegevuse tehingulise ülesehituse puhul arvestada maksunduslike aspektidega, eeldusel, et need ei ole määravad.⁴²¹ Maksukohustuslase valik võib seega üldtunnustatavalt langeda soodsama maksukoormusega tehingute kasuks, mille olemasolu ei too kaasa kohest maksukohustuse ümberarvutamist. Euroopa Kohus on maksu-maksjaid toetaval seisukohal, leides, et:

„[k]ui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta kuues direktiivi teda valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim. Vastupidi, [...], on maksukohustuslasel õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust.“⁴²²

Eeltoodut täiendab kohtu läbiv seisukoht, mille järgi ei ole kuritarvitamise keelamine enam asjakohane, kui teostatud tehingul või toimingul on mõni muu põhjendus kui üksnes maksusoodustuste saamine.⁴²³ Maksuhalduril tuleb hinnata, kas toimingutega on loodud uut väärtust, mis on kooskõlas maksuseaduses sätestatud normi eesmärgi ja mõttega.

Eesti kohtupraktikas on kinnistunud arusaam maksumaksja õigusest valida soodsaim võimalik tehingu juriidiline vorm. Kohtulahendites on rõhutatud, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. Puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutulu oleks võimalikult suur.⁴²⁴ Seega võib maksukohustuslane teha valikuid tehingute kasuks, mis on selgelt ajendatud maksukulude kokkuhoiu eesmärgist. Tehingu juriidiline vorm on aktsepteeritav senimaani, kui läbi viidud tegevuse sisu ja maksumaksja tegelike eesmärkide vahel on majanduslikult selgitatavad seosed, ehk tehingud on äriliselt põhjendatavad.⁴²⁵

Vältida tuleb olukorda, kus maksukohustuse tekkimine sõltub tehingu osapoolte poolt tehingule antud moonutatud juriidilisest vormist. Maksuhaldur võib MKS § 85 lg 1 alusel maksukohustuse väljaselgitamisel, kui tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses, koguda ka täiendavaid tõendeid ja selgitada välja objektiivseid asjaolusid.

⁴²⁰ K. Merusk. PS § 3 kommentaar, komm 2.3.1.2. – Ü. Madise jt (koost). Eesti Vabariigi Põhiseaduse kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012.

⁴²¹ EKo *Foggia*, p 34.

⁴²² EKo *Halifax*, p 73.

⁴²³ EKo *Part Service Srl*, p 47;

⁴²⁴ RKHKo 3-3-1-15-11, p 13; RKHKo 3-3-1-23-09, p 12.

⁴²⁵ Äriliste põhjenduste teematika on eraldi teema, mida käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 4.4.2.

Maksumenetluses võib seada kahtluse alla esitatud dokumendid ja selgitada välja õige maksukohustus. Vastupidine seisukoht tähendaks seda, et maksu maksja saab kontrollimatult maksukohustust vältida, kui ta esitab vastava vormiliselt nõuetekohase dokumendi, millel märgitud tehingu toimumist kinnitab pealegi ka teine pool. Riigikohus on *OU Rakvere Katus* kohtuasjas leidnud, et seisukoht, mille järgi peaks maksuhaldur juhinduma maksukohustuslase esitatust, poleks kooskõlas maksuhalduri MKS § 10 lõikes 2 sätestatud ülesannetega ega ka maksu olemusega. Maksuotsusega määratakse tasumisele kuuluv maksusumma, näidatakse, kuidas on tasumisele kuuluv maksusumma määratud ja põhjendatakse, miks on täielikult või osaliselt jäetud arvestamata maksukohustuslase esitatud tõendid (MKS § 95 lõiked 1 ja 2). Maksuotsust tuleb mõista kui maksuhalduri sekkumist maksukohustuslase käitumisse maksukohustuse või maksuseadusest tulenevate teiste kohustuste täitmisel.⁴²⁶ Maksuhaldurile on antud võimalus tuvastada tegelikud asjaolud, mis on maksustamise seisukohast olulised ja viivad erinevalt maksumaksja taotletud eesmärgist ikkagi maksude juurde määramiseni. Maksude vältimise eesmärgil tehtava tehingu või toimingu tagajärgi maksustamisel reguleerivad MKS § 83 lõige 4 ja § 84, mille alusel maksuhaldur lähtub toimunud tegevuse tegelikust majanduslikust sisust.

Maksuõigus seab manipulatsioonile ja vabale tsiviilõiguslikule kujundusele teatud piiranguid ja tunnustab neid tehingu vorme, mida tuleb lugeda sobivaks eesmärgipärase majandusliku tulemuse kaasatoomiseks. Ühetaolise maksustamise tagamiseks on maksukohustuse tuvastamisel vajalik arvestada majanduslikke tulemusi ja maksumaksja eesmärke, sest õiguslike toimingute ümberkvalifitseerimisega ei tohi kaasneda kahjulikke mõjutusi heas usus tegutseva ettevõtja äritegevusele.⁴²⁷ Seega võib maksumaksja enda tegevust planeerida selliselt, et maksukohustus oleks võimalikult väike, eeldusel, et maksumaksja on esitanud oma maksukohustuse tuvastamiseks õigeid andmeid. Maksukohustuse korrigeerimine peab aga jääma seadusandja poolt antud raamidesse tehingu käsitlemisel õiguse kuritarvitamisena, arvestades seejuures õiguskindluse põhimõttega.

4.2. Maksumaksja õigustatud ootused maksude planeerimisel

4.2.1. Lepinguvabaduse tunnustamine

Privaatautonomia põhimõttest tulenevalt on isik oma õigussuhete kujundamisel vaba. Lepinguvabaduse olemuseks on ühelt poolt vabadus autonoomselt otsustada, kas luua lepingulised suhted, keda valida lepingupartneriks ja millistel

⁴²⁶ RKHKo 3-3-1-34-07, p 11, 12.

⁴²⁷ Vt lähemalt – Tipke/Lang, S 166.

tingimustel ennast õiguslikult siduda, teisalt tuleb arvestada piirangutega teiste isikute privaatautonomia realiseerimisest tulenevalt või piirangud, mis on vajalikud avalikes huvides.⁴²⁸ Lepingupooled võivad valida mitte ainult eraõiguses normeeritud lepingutüüpide vahel, vaid võivad kujundada oma lepinguid sisuliselt seadusest kõrvalekalduvalt või sõlmida ka seaduses täiesti tundmatut tüüpi lepinguid (*sui generis* lepinguid).⁴²⁹ Tehingule maksuõigusliku hinnangu andmine tähendab paratamatult isiku tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste mittetunnustamist, sest tõlgendamise käigus võib jõuda järeldusele, et leping on tsiviilõiguslikult teisiti kvalifitseeritav (teeseldud tehing) või on tehingu juriidilist vormi moonutatud (majandusliku sisuta tehing) ja seetõttu ei järgne tehingule maksumaksja soovitud maksuõiguslikud tagajärjed. Tehingu ümberkvalifitseerimisega või ignoreerimisega võidakse piirata maksumaksja vabadust kujundada õigussuhteid soovitud majandusliku tulemuse saavutamiseks.

Maksustamisel võib eristada tehinguid, mis on ajendatud maksude vältimise eesmärgist, nendest, millega kaasneb lisaks majanduslikule tulemusele kokkuvõtte vähem tasumisele kuuluvate maksude näol. Tuleb arvesse võtta, et maksude planeerimine on maksukohustuslase üldtunnustatud õigus, mille järgi on lubatud majandustegevuses juhinduda ka maksustamise aspektidest. Tasakaal lepinguvabaduse ja ühetaolise maksustamise põhimõtete vahel sõltub sellest, kui intensiivselt realiseerib maksumaksja maksudest kõrvalehoidumise eesmärgi.⁴³⁰ Küsimusi ei tekita näiliste tehingute mitteamestamine maksusoodustuse saamiseks, sest teadvalt ebaõigete andmete esitamisega maksuhaldurile on moonutatud maksustamise aluseks olevaid faktilisi asjaolusid. Sel juhul võimaldavad tuvastatud objektiivsed asjaolud tehingut vahetult maksuõiguslikult kvalifitseerida. Lepinguvabaduse riive on aga ilmne, kui reaalsed õigussuhted on maksuhalduri hinnangul ebakohased ja äriliselt põhjendamatud.

Vastasseis maksu- ja tsiviilõiguse vahel tekib vajadusest takistada maksude vältimist tehingu vormi kuritarvitamise korral. Konfrontatsioon kahe õigusvaldkonna vahel on paratamatu, sest mõlemad peavad oluliseks kesksete väärtuste ja põhimõtete säilimist.⁴³¹ Maksustamise aluseks on tehingu majanduslik sisu, seetõttu ei saa maksuhaldur jätta eraõiguslike poolte õigussuhet maksuõiguslikult kvalifitseerimata, kui maksustamist takistab tehingule antud õiguslik vorm. Maksuhalduril pole pädevust poolte vahel sõlmitud lepingu tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni muutmiseks, sest MKS § 84 näeb ette ainult maksude korrigeerimise. Tsiviilõiguslikult jäävad korrigeeritud tehingud kehtima ja pooled täidavad lepingulisi kohustusi nii, nagu nad kokku leppisid.⁴³² Konflikt maksuõigusliku käsitlusega on tingitud eelkõige sellest, et maksevõimelisuse põhimõtte alusel hinnatakse majanduslikku tulemust, mitte aga ei seata

⁴²⁸ I. Kull, M. Käerdi jt. Võlaõigus. I. Üldosa. Tallinn: Juura 2004, lk 37–38.

⁴²⁹ P. Schlechtriem. Võlaõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 1999, lk 18, komm. 34.

⁴³⁰ R. Murray, K. Prosser. Tax Avoidance. London: Sweet & Maxwell 2012, p 262.

⁴³¹ J. Bundgaard. On Tax Law and Private Law Relation. Tax Law. – Scandinavian Studies in Law. Stockholm: Stockholms Universitet Juridiska Institutionen 2003/44, p 85.

⁴³² L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2004, lk 69.

esikohale poolte tahtväljendust kokkulepitud vormis. Tehingu juriidiline vorm, millega on väljendatud poolte tahteavaldused ja eeldatavad tulemused, aitab selgitada majandusliku sisu olemasolu või selle puudumist. Õigussuhte ilmne ebakõla valitud tehingu juriidilise vormiga võib osutada asjaolule, et tahteavaldustel ei ole avaldatud tahte vastavaid õiguslikke tagajärgi, mis toob kaasa tehingu tühisuse TsÜS § 89 lõike 2 alusel, samuti välistab soodsama maksustamise. Maksukohustuse määramiseks tuleb tehinguid käsitleda selliselt, nagu need oleksid siis, kui õiguse kuritarvitamist ei oleks olnud.

Tehingu juriidilise vormi välistamisest ainuüksi ei piisaks, sest sellisel juhul võib jõuda lahenduseni, kus tehingu tsiviilõiguslik kvalifikatsioon jäetakse maksustamisel õigustamatult kõrvale, sest see ei sobi maksu määramiseks. Riigikohus on nn *Hansapanga aktsiate* kohtuasjades leidnud, et oluline on anda hinnang igale tehingule, mille maksukohustuslane on ühe majandusliku eesmärgi saavutamiseks teinud.⁴³³ M. Kaalu kohtuasja näitel kohustas maksuhaldur füüsilist isikut tasuma tulumaksu aktsiate müügist laekunud tulult, mis laekus juriidilise isiku arvele. Füüsiline isik andis aktsiad juriidilisele isikule pensionifondi loomise lepinguga, olles ise samal ajal äriühingu juhataja ja ainuosanik. Lepingu järgi kohustus osaühing aktsiate müügist teenitud tulu investeerima ning tegema füüsilisele isikule igakuiseid väljamakseid alates 60-aastaseks saamisest. Probleem oli asjaolus, et aktsiad olid osaühingule võõrandatud vahetult enne, kui sai teatavaks ülevõtmine FöreningsSparbanken AB (Swedbank) poolt, millega füüsiline isik vältis teadlikult maksukohustuse tekkimist. Tallinna Halduskohus jõudis järeldusele, et füüsilise isiku poolt juriidilise isiku kaudu majandusringlusse suunatud tulu maksustamisel MKS § 84 alusel tuleks olla tagasihoidlikum. MKS § 84 kohaldamiseks oleks põhjust siis, kui tehingutel on kuritarvituse tunnused, näiteks äriühingule laekunud raha kasutab tegelikult füüsiline isik.⁴³⁴ Kohtute seisukoha järgi tuleb maksude vältimise kahtluse korral õigussuhted ümber kvalifitseerida ning see, millena maksuhaldur vaadeldavaid tehinguid käsib, peab selguma maksuotsusest, samuti seisukoht, milline peaks olema kohane tehing, kui kuritarvitamist ei esineks.⁴³⁵

Lepinguvabaduse kuritarvitamise tagajärjel tekib olukord, kus tehingu vorm ja sisu ei ole omavahel kooskõlas, mis oli ülalnimetatud kohtuasjas aktsiate võõrandamise maksuõiguslikul hindamisel keskseks küsimuseks. Teadlik õiguskujundi valik toob kaasa soodsamast normist tuleneva maksukoormuse

⁴³³ RKHKo 3-3-1-57-08, p 10, 11; RKHKo 3-3-1-52-09, p 18; RKHKo 3-3-1-59-09, p 18; RKHKo 3-3-1-15-11, p 11, 12.

⁴³⁴ Tln HKo 05.02.2008, 3-07-1637.

⁴³⁵ Nimetatud kohtuasi tõi esmakordselt Eesti kohtupraktikasse teoreetilise arutluse maksude planeerimise õigsusest, kui maksukohustuslane teadlikult, kas siis vahetult enne maksuseaduse muudatust või enne eeldatavat maksustatavat tehingut kujundab maksustatavad suhted selliselt, et maksukohustust ei teki. Tegemist on põhimõttelise küsimusega, kas maksukohustuse tekkimist on võimalik vältida või vähemalt edasi lükata. Vt diskussioone näiteks – L. Lehis. Maksukorralduse seaduse § 84 rakendamisest Hansapanga aktsiate müügist saadud tulule ehk tulumaksu määramine täringuviskega. Maksumaksja 2005/5, lk 10–11.

vähendamise, sest maksuobjekti ei teki. Aktsiate üleandmisega ei paiguta füüsiline isik sel juhul oma vara äriühingusse mitte selleks, et juriidiline isik saaks olla aktsiate omanik, vaid füüsiline isik paigutab tegelikult äriühingusse oma aktsiate müügist saadava tulu. Vaidlusi on tekitanud asjaolu, et laekumine toimub juriidilisele isikule, mida ei saa üldjuhul pidada füüsilise isiku tuluks. Vaid mõne erandina on kohtupraktikas vaadeldud juriidilisele isikule omistatavaid toiminguid füüsilisele isikule kohustusi tekitavatena.⁴³⁶

Üheks võimalikuks lähenemiseks on välistada maksustamine juhul, kui ei ole selgeid muutusi maksevõimes, sh positiivset muutust maksustatava isiku vara hulgas. Näiteks Ühendkuningriigi kohtupraktikas on tunnustatud seisukohaks põhimõte, mille järgi tuleb maksustatavate asjaolude tuvastamisel toetuda tehingu juriidilisele sisule (*legal substance*). Sellise seisukoha funktsiooniks on välja selgitada, kas tehingud on näilised või teeseldud ja kas vale juriidiline vorm on valitud maksude vältimise eesmärgil.⁴³⁷ Kohtupraktikas on nimetatud tehingute tõlgendamise loodud näilike tehingute doktriin (*sham doctrine*), mis on saanud alguse 1936. aasta *IRC vs Duke Westminster* kohtulahendist⁴³⁸, millega kohus sedastas iga isiku õiguse vabalt korraldada oma äritehinguid, kui tehing ei ole näiline ja sellega saavutatakse majanduslik tulemus.⁴³⁹ Maksuhaldur peab sel juhul aktsepteerima tehinguid juhul, kui need ei ole teeseldud või näilised. Kahtlused tehingute ebaõigsuses kerkivad esile üksnes siis, kui pooled, kes on lepingud sõlminud ei kavatse neid täita selliselt nagu need dokumentidest välja paistavad.⁴⁴⁰ See tähendab ühtlasi seda, et maksumaksja poolt tehingule antud nimetus ei määra ära tehingu tegelikku olemust, näiteks jääb töötajale makstud töötasu maksustatavaks ka siis, kui seda nimetatakse rendimakseteks. Westminster kohtulahendist alguse saanud doktriin tunnustas maksumaksja õigust vähendada tehingu vormi valikuga enda maksukohustust, kuid ei toonud kaasa olukorda, kus maksumaksja oleks saanud

⁴³⁶ Riigikohtu praktikas on leitud, et üldjuhul ei saa juriidilise isiku tulu füüsilise isiku omaks lugeda. Riigikohtu üldkogu on 17.02.2004 kohtuasjas nr 3-1-1-120-03 tehtud otsuses sedastanud, et reeglina tuleb eeldada, et äriühingu esindaja tegevus tekitab kohustusi, nende hulgas maksukohustusi äriühingule, kui aga selguvad asjaolud, mis sellise eelduse kahtluse alla seavad, siis tuleb nende asjaolude põhjal otsustada, kas tegelikult sai tulu äriühingu nimel tegutsenud füüsiline isik. Nimetatud kaasuses sai juriidilise isiku juhataja enda kasutusse läbi äriühingu pangakonto aktsiatest laekunud müügitulu, mida kasutas oma äranägemise järgi. Füüsilise isiku seisukoha järgi käsutas ta äriühingu kontosid juriidilise isiku esindajana, millega on välistatud tema poolt isikliku tulu saamine. Riigikohus antud seisukohaga ei nõustunud, vaid lähtus tehingu sisust, mille järgi oli juriidilise isiku kontolt raha väljavõtmise eesmärgiks varjata esindussuhte abil füüsilise isiku tulu, mis on maksustatav tulumaksuga.

⁴³⁷ R. A. Tooma. *Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam: IBFD 2008, p 55.

⁴³⁸ *Commissioners of Inland Revenue v Duke of Westminster* [1936] AC 1(HL).

⁴³⁹ Prebble, Prebble (2008), p 167.

⁴⁴⁰ J. VanderWolk. *Purposive Interpretation of tax Statutes: Recent UK Decision on Tax Avoidance Transaction*. Amsterdam: IBFD 2002, p 71.

määrata enda tehingute maksuõiguslikke tagajärgi, kui tehingute sisu järgi olid need maksustatavad.⁴⁴¹

Teine võimalik lähenemine selles küsimuses lähtub tehingute objektiivse terviku käsitlemise teooriast, mille järgi on majandustehinguks aktsiate müük füüsiliselt isikult FöreningsSparbanken AB-le (Swedbank), seetõttu on tulu saajaks füüsiline isik.⁴⁴² Euroopa Kohus on kohtuasjas *Part Service Srl* sedastanud, et kohtu ülesanne on hinnata, kas tehingu lepingulisest ülesehitusest kaugemale vaadates näitavad esitatud tõendid, et tegemist on üheainsa tehinguga.⁴⁴³ Nimetatud käsitlemise järgi: kui objektiivselt vaadatuna moodustub lahutamatu majandustehing, siis tuleb tehinguid vaadata tervikuna. Sel juhul on lubatud vaadelda tehinguid kogumis, millega väheneb tsiviilõigusliku lähenemise mõju maksukohustust kaasa toovate juriidiliste faktide tuvastamisele, kuid nimetatud seisukoht on avatud kriitikale.

MKS § 84 tulenev seaduslik alus maksukohustuse tuvastamiseks ei luba kõigi tsiviilõiguslike suhete ümberkvalifitseerimist. Majandusliku sisu järgi toimingute hindamisega võib jõuda järeldusteni, millega ei tunnustata tekkinud varasuhteid. Näiteks kohtuasjas *OÜ AH Seenior* oli vaatluse all kinnistuga seotud äriühingu tehtud kulutused, mida maksuhaldur käsitles viimase kasumi arvel ja osanike huvides tehtud tulumaksuga maksustatavate väljamaksetena. Maksustamise põhjendusena leiti, et osanike eraotstarbel kasutatava kinnistuga seotud kuluarvete tasumise kaudu on äriühingust maksuvabalt raha välja makstud, saades seeläbi ebaseadusliku maksueelise. Riigikohus aga ei nõustunud tõlgendusega, mille järgi on kinnistud näiliselt äriühingu omandis ja soetatud tegelikult äriühingu osanikele, millega suurendati äriühingu tulumaksukohustust TuMS § 1 lõike 3 ning § 50 lõike 1 alusel. Kohus jõudis järeldusele, et

„MKS § 83 lg-s 4 ja §-s 84 väljendatud majandusliku tõlgendamise põhimõte võimaldab maksuhalduril tehinguid maksustada nende majandusliku sisu järgi, sõltumata nende tsiviilõiguslikust vormist, kuid nendest sätetest ei tulene maksuhaldurile õigust hinnata ümber omandisuhteid. Samal varal ei saa olla erinevates menetlustes või õigussuhetes erinevad omanikud.“⁴⁴⁴

TuMS § 50 lõike 1 kohaldamise eelduseks on rahalises või mitterahalises vormis väljamakse tegemine äriühingu osanikule.⁴⁴⁵ Kuigi faktiliste asjaolude põhjal leidis kohtus kinnitust, et kinnistutel asuvaid hooneid kasutati äriühingu osanike isiklikuks tarbeks kui eluruume ning need olidki sellel otstarbel ehitatud, ei olnud kinnistute soetamise ja sisustamise tulemusena vähenenud äriühingu vara

⁴⁴¹ J. Tiley, G. Loutzenhiser. *Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax*. Oxford: Hart Publishing 2012, pp 110–111.

⁴⁴² TlnRinKo 3-07-2592, p 12; TlnRinKo 3-07-1637.

⁴⁴³ EKo *Part Service Srl*, p 53.

⁴⁴⁴ RKHKo 3-3-1-78-16, p 23.

⁴⁴⁵ RKHKo 3-3-1-28-16, p 11.

ega suurenenud äriühingu osaniku vara. Seega ei olnud majandusliku sisu poolest tuvastatud, et äriühing tegi osanikele väljamakseid, kas rahalises või mitterahalises vormis. Kuna ei ole tehtud mingeid väljamakseid, siis ei ole ka tegemist osanikele välja makstud dividendidega TuMS § 50 lg 1 mõttes. Samasisulist järeldust on korratud kohtuasjas *H. Kallas*, milles süüdistati füüsilist isikut tahtlikus maksudest kõrvalehoidmises, sest süüdistaja hinnangul tuli isikule äriühingu soetatud korteriomandi tasuta kasutada andmist maksustada TuMS § 48 lõike 4 punkt 7 alusel erisoodustusena. Ka selles kaasuses on kohus juhtinud tähelepanu töigale, et ei ole alust rääkida korteri tasuta üleandmisest, sest tasuta üleandmist osutatud sätte tähenduses tuleb mõista kui vara omandiõiguse üleandmist.⁴⁴⁶ Kohtuotsuste põhjal saab kinnitust seisukoht, et asja soetamise eesmärk ei muuda selle kuuluvust teisele isikule. Seega ei saa majandusliku tõlgendamise tulemusena muuta juba tekkinud tsiviilõiguslikke suhteid, mida toetavad tehingut iseloomustavad majanduslikud asjaolud.

Asjaolu, et füüsilisel isikul oli Hansapanga aktsiate kohtuasjas eesmärk maksukohustust edasi lükata, nähtub selgelt objektiivsetest asjaoludest, sest tõenäoliselt ei oleks ainuosanik lepingut sõlminud, kui aktsiaid ei oleks üle võetud. Kuid õiguse kuritarvitamise keelamise tunnusena puudub Hansapanga aktsiate kohtuasja näitel maksude vältimise eesmärgil tehtud tehingute tulemusena maksueelis. Maksueelise väljaselgitamise vajadust on rõhutanud ka Riigikohus asja uueks alama astme kohtule läbivaatamiseks saatmisel, märkides, et täiendavalt tuleks põhjendada, kuidas suurenes füüsilise isiku vara osaühingule laekunud tasu näol ja kuidas oli temal võimalik osaühingule laekunud tasu oma huvides kasutada.⁴⁴⁷ Samuti on antud kaasuse varal võimalik leida argumente tehingu tegeliku majandusliku sisu olemasolule – pensionifondi loomisega on raha ka pärast aktsiate ülevõtmist ettevõtlussfääris ja füüsilisele isikule hiljem tehtud väljamaksed oleksid tõenäoliselt tulumaksuga maksustatavad. Seega võib maksukohustuslane maksukohustuse tekkimist teadlikult edasi lükata, kui majandusliku sisu poolest ei ole tehing kvalifitseeritav maksustatava tehinguna.

4.2.2. Õiguskindluse tagamine

Maksude vältimise tõkestamise meetmed, sh üldine maksude vältimise tõkestamise reegel on äärmiseks abinõuks (*ultima ratio*), sest lepinguvabaduse piirangud peavad olema proportsionaalsed, tulenema seadusest ja arvestama maksukohustuslase õigustatud huvidega. Maksuhalduri kaalutlusruum on maksuõiguses piiritletud teiste oluliste põhimõtetega, näiteks võrdne ja ühtaoline maksustamine, mõistlikkuse põhimõtte maksumenetluse läbiviimisel ja õiguskindlus.⁴⁴⁸ Ebamõistlikke tagajärgi toob kaasa hilisem maksustamine

⁴⁴⁶ RKKKo 1-15-9051, p 30.

⁴⁴⁷ RKHKo 3-3-1-57-08, p 12.

⁴⁴⁸ D. Endres. *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*. Netherlands: Kluwer Law International 2007, pp 11–13.

olukorras, kus isik on heas usus korraldanud oma majandustegevuse, arvestades sel hetkel maksude planeerimisel aktsepteeritavaid lahendusi. See on küsimus maksukohustuse ettenähtavusest, et sarnastes olukordades koheldaks maksukohustuslasi ühetaoliselt ja tagataks maksumaksjale kindlus õigussuhete püsima jäämisel. Normi sõnastusest lähtuv tõlgendamine annab normi tavalist sisu arvestades maksukohustuslasele piisava kindlustunde, kuid maksuhalduri teleoloogiline ja normi majanduslikust mõttest lähtuv tõlgendamine, millele toetub õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte, lisab maksuõigussuhtesse ebaselgust.⁴⁴⁹ Maksumaksja peaks aga saama kujundada majandustegevust sellisena, et hiljem ei oleks võimalik talle ette heita maksude vältimist, sest ettevõtjatel ei tuleks ennustada, kas tehingut loetakse maksuõiguslikus mõttes majandustegevuse osaks või jäetakse see järelduse tegemisel kõrvale.⁴⁵⁰

Õigusriigi olulisest tunnusest – õiguskindluse põhimõttest – tulenevalt on maksumaksjal õigus eeldada, et ta võib vabalt teha oma majandusliku tegevusega seotud otsuseid ja valida ise, kuidas korraldada majandustegevust. Õiguskindlus tähendab kõige üldisemalt seda, et õiguse eesmärk on luua korrapära ja stabiilsust ühiskonnas. Põhiseaduse §-st 10 tuleneb õiguskindluse põhimõte, mis tähendab nii selgust kehtivate õigusnormide sisus (õigusselguse põhimõte) kui ka kindlust kehtestatud normide püsijäämise suhtes (õiguspärane ootus).⁴⁵¹ Õiguskindluse põhimõtet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, selleks et võimaldada asjaomastel isikutel täpselt teada oma kohustuste ulatust. Seetõttu on vajalik, et maksukohustuslane oleks teadlik oma maksukohustusest enne lepingu sõlmimist.⁴⁵² Õiguskindluse printsiip peab tagasi astuma üksnes siis, kui selgub maksukohustuslase pahauskus. Sellisel juhul kaotab õiguskindlus oma põhiseadusliku kehtivuse aluse, mis põhineb usalduse kaitse põhimõttel.⁴⁵³ Pahauskse tegevuse piiritlemine lubatud maksude planeerimisest ei ole aga kerge ülesanne.

Maksuõiguse seisukohast on näiteks majandustegevuse (ümber)korraldamine andnud ainekohaselt otsustada tehingute struktuuri valikukriteeriumite aktsepteeritavuse üle, kui maksumaksja tegevus on ajendatud peamiselt maksukulude kokkuhoiust. Ettevõtja tegevuse restruktureerimine on olnud praktikas maksuriskiks, kui maksukohustuse vähenemisega ei kaasne olulisi muudatusi

⁴⁴⁹ A. Saydé (2014), p 191. Mõne autori hinnangul peabki riigipoolne tegevus sisaldama teatud ettearvatust, et maksumaksjad ei saaks tõkestavate sätete mõjuga ette arvestada, sest sellel on heidutav mõju agressiivsele maksude planeerimisele. Vt selle kohta – S. James. Abusive Corporate Tax Shelters: Old „Brine“ in New Bottles – Symposium on Corporate Tax Shelters. Tax Review 2001–2002/55 (2), p 161; M. Ridsdale. Abuse of Rights, Fiscal Neutrality and VAT. – EC Tax Review 2005/14 (2), pp 86–87.

⁴⁵⁰ EK *Halifax jt*, kohtujurist P. Maduro ettepanek, p 41.

⁴⁵¹ M. Ernits. PS § 10 kommentaar, komm 3.4.3 – E.-J. Truuväli (koost). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2008.

⁴⁵² EKo 27.09.2007, C-409/04, *Teleos jt vs. Commissioners of Customs & Excise*, p 48.

⁴⁵³ Vt lähemalt – D. Birk. Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. München: Beck 1998, S 96.

äriühingu töös. Maksumaksja tehingute korrigeerimisega, mille tulemusena sedastatakse maksustatavat koosseisu täitev tehing, ei aktsepteerita maksu- maksja ootusi soodsamale maksustamisele. Kohtupraktikas on näiteks leitud, et äriühingul on piiratud võimalused vähendada maksukohustust, kui sõlmitakse töötajatega töölepingu asemel käsunduslepingud, mille eesmärgiks on vältida makstud tasu käsitlemist palgana. *Eesti Post* kohtuasjas on kohus lähtunud töölepingu olulistest tunnustest (faktiline allumine ja sõltumine tööandajast), mistõttu välistas ebaõige vormina käsunduslepingu tingimused. Kohtu hinnangul sõlmis Eesti Post tööandjana postiljonidega majandusliku sisu poolest töö- lepingud, mille tõttu tekkis Eesti Postil tulumaksu kinnipidamise ja sotsiaal- maksu tasumise kohustus.⁴⁵⁴ Ringkonnakohus nõustus maksuhalduri seisu- kohaga selles, et majandusliku tõlgenduse andmisel ei pea lähtuma lepingu- poolte ärielistest eesmärkidest ja majanduslikest põhjendustest vormi valikul. Maksuhalduri käsitlemise järgi võis objektiivsete asjaolude põhjal sedastada n-ö õige tsiviilõigusliku lepingu, mis oleks seejärel ka maksustamise aluseks.

Samas kohtuasjas on Riigikohus erinevalt alama astme kohtutest leidnud, et sellise sekkumise võimalus isikute omavahelistesse tehingutesse on piiratud, sest maksu määramiseks ei piisa lepingu ümberkvalifitseerimisest, vaid viidata tuleb MKS § 83 lõikele 4 või §-le 84, mis on maksu määramise õiguslikuks aluseks.⁴⁵⁵ Riigikohtu hinnangul võib maksuhaldur pooltevahelisele tehingule anda teistsuguse, tehingu majanduslikule sisule vastava hinnangu ning määrata tasumisele kuuluva maksumäär, kuid selleks on vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelis. Nimetatud Riigikohtu lahendiga on saanud kinnitust seisukoht, et maksuhaldur võib tuvastada tehingu n-ö õige tsiviilõigusliku kvalifikatsiooni, mis oleks maksustatava koosseisu järgi kvalifitseeritav. Kuid tulenevalt seaduslikkuse põhimõttest võib maksuõiguslikult uue hinnangu andmine, mis ei aktsepteeri tehingu juriidilist vormi, olla võimalik ainult siis, kui seda tehakse MKS § 83 lõike 4 või § 84 sätestatud alustel.

Õigusselguse põhimõte nõuab omakorda, et õigusaktid oleksid sõnastatud piisavalt selgelt ja arusaadavalt, et isikul oleks võimalik piisava tõenäosusega ette näha, milline õiguslik tagajärg kaasneb teatud tegevuse või tegevuse- tusega.⁴⁵⁶ Maksustamine, mis sõltub tõlgendamisest ega piiritle õiguspärast ja õigusvastast käitumist, ei loo kindlust õigussubjektides, kes on korraldanud oma tegevuse seadusest lähtudes. Õiguskindluse põhimõte toob kaasa olukorra, kus maksukohustuslane saaks toetuda asjaolule, et juhul, kui ta täidab seadusest tulenevad tingimused, on ta ka õigustatud teatud maksumoodustusele.⁴⁵⁷ Õigus- pärase ootuse põhimõte näeb ette, et avalik võim kasutaks oma volitusi ja päde- vust selliselt, et õiguspäraselt loodud situatsioonid ja suhted ei saaks kahjustatud

⁴⁵⁴ Tln RingKo 30.04.2009, 3-07-2334.

⁴⁵⁵ RKHKo 3-3-1-67-09, p 18.

⁴⁵⁶ M. Ernits. PS § 13 kommentaar, komm 5.2.1. – E.-J. Truuväli (koost). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Juura: Tallinn 2008.

⁴⁵⁷ Weber (2011), p 396.

viisil, mida mõistlik inimene ei saa ette näha.⁴⁵⁸ See tähendab, et maksuhalduril tuleb arvestada õigussuhetega, mille puhul on võetud arvesse haldus- ja kohtupraktikat, mistõttu ei tohiks halvendada maksukohustuslase olukorda.

Kui norm on sõnastuselt ühemõtteline ja selge, siis ei saa ka täitevvõimu ja kohtu tõlgendus erineva oodatud tõlgendusest ega jätta kohaldamata maksu- maksjale soodsamat normi. Norm võib anda õiguse subjektidele kindluse teatud tagajärgede saabumiseks, kuid õiguskindluse eelduseks on, et kaalutavad argumentid ja asjaolude käsitlemise viis on menetlusosalistele ettenähtav.⁴⁵⁹ Menetluse käigu prognoositavus tagab maksumaksjale tõhusa võimaluse enne lõppjärelduste tegemist kaasa rääkida ja hinnata, kas enda käitumine on olnud normiga kooskõlas. Normina ei sisalda maksude vältimise tõkestamiseks kasutatav üldreegel kõiki kuritarvitava tegevuse tunnuseid, sest reegel kohaldub üheselt määratlemata elulistel juhtudel. Määratlemata õigusmõistete tõlgendamiskasutused ei tähenda veel tingimata õigusselgusetust.⁴⁶⁰ Kuid pahauskse tegevuse takistamise aktsepteeritavus saaks õigusriigi põhimõttest tuleneda siiski läbipaistvast argumentatsioonist, millest asjaosalised saaksid aimu enne õiguslike toimingutega alustamist. Selleks võib olla põhjendatud maksumaksja poolt seisukoha ette küsimine, millega maksuhaldur annab eelotsusena teada siduva hinnangu tulevikus sooritatava toimingu või toimingute kogumi maksustamise kohta (MKS § 91¹ jj).

Ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaselt ei saa maksuhaldur iseenesest loobuda seadusega sätestatud maksukohustuse sissenõudmisest, mistõttu ei vabasta ka maksuhalduri poolt maksumaksjale edastatud väärinfo maksukohustusest.⁴⁶¹ *Sylvesteri* kohtuasjas oli probleem eelkõige halduspraktika muutumises, millega maksumaksja ei saanud arvestada sobiva õiguskujundusega tehingu valimisel. Kohus lähtus arvamuse andmisel asjaolust, et 2002. aastal oli maksuhaldur andnud maksumaksja järelepärimisele vastuse MKS § 84 tõlgendamise kohta: „maksukohustust ei teki aktsiad võõrandanud füüsilisest isikust aktsionäril A, kui ta ei omasta maksuvabalt tulu, mis tekiks füüsilisest isikust aktsionärile kuuluva äriühingu Y ja kolmanda isiku Z (kellele aktsiad edasi müüidaks) vahelisest aktsiate võõrandamise tehingust“. Riigikohus leidis kohtuasjas, et haldusorgan ei tohtinud kallutada isikut käituma viisil, mis ei ole kooskõlas seadusega. Kui maksukohustuslane on saanud maksuhalduri

⁴⁵⁸ R. Maruste. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 291.

⁴⁵⁹ E. Paunio. Legal Certainty in Multilingual EU Law: Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice. London: Ashgate Publishing 2013, pp 98–99.

⁴⁶⁰ Vt RKPJKo 3-4-1-9-08, p 6, 18, 19. Tallinna Halduskohus on selles kohtuasjas leidnud, et MKS § 84 on vastuolus PS §-st 13 tuleneva õigusselguse põhimõttega, sest see võimaldab lugeda maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehinguteks ka neid tehingu, mida isik ei ole teinud maksuseaduste rikkumise tahtlusega. Riigikohus ei võtnud selles asjas seisukohta, kas MKS § 84 on PS-ga vastuolus.

⁴⁶¹ Tartu Ringkonnakohus on 19.01.2009 haldusasjas nr 3-07-1205 *Sylvesteri* aktsiate kohtuasjas tehtud otsuses jõudnud järeldusele, et seaduse tõlgenduse muutmine ei saa olla maksusumma määramise aluseks. Vt usalduse kaitse kohta lähemalt – Lehis (2012), lk 71.

seisukohale tuginedes tegutsemiseks kindlustunde ja oma tegevust selle järgi planeerinud, siis on tal õigus selliselt tegutseda, usaldades maksuhalduri seisukoha paikapidavust.⁴⁶² Riigi käitumine ei saa olla üksikisiku suhtes sõnamurdlik ja ülemäära koormav, sest maksukohustuse tekkimine ei tohi olla heas usus käituva isiku jaoks üllatav. Seeläbi ei saanud ka pahauskset maksueelise saamise eesmärki ette heita.

Seega on tehingu juriidiline vorm alguspunktiks, millest lähtudes tuleb maksumaksjal hakata maksuõiguslikku hinnangut andma. See ei too kaasa olukorda, kus maksuhalduril ei oleks võimalik tulenevalt maksevõimelisuse põhimõttest tuvastada tegelikke objektiivseid asjaolusid, mis kujutavad endast juriidilisi fakte maksukohustuse tekkimiseks. Õigustatud ootus soodsamale maksustamisele sõltub esiteks maksumaksja heausksusest oma tegevuse korraldamiseks ning teiseks, tehingute ja toimingute ärilistest põhjendustest, millest lähtudes on majandustegevuse teostamisel õiguslikke lahendusi kasutatud.⁴⁶³

4.3. Maksukohustuslase vabadus valida tehingu liiki

4.3.1. Maksustamise aspektidest lähtuv tehingu liigi valimine

Maksuõiguses ei ole lubatud seaduse tõlgendamine maksumaksja kahjuks, s.t maksukoormust suurendavalt, sest õigusriigi põhimõttest tulenevalt ei saa avalik võim isiku õigusi ja vabadusi suvaliselt piirata.⁴⁶⁴ Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kasutamise vastu on esitatud väiteid, mille kohaselt ei saa õiguskindlusele toetudes pidada tegelikke õigussuhteid tekitavaid tehinguid pahauskseteks, isegi kui maksukohustuslased on nende tegemisel juhindunud maksustamise aspektidest. Selle käsituse kohaselt on maksud üheks kululiigiks, mille vähendamine on äritegevuse korraldamisel õigustatud tulemuseks.⁴⁶⁵ Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vormi vahel, ei kohustata teda valima vormi, mille puhul on maksukohustus suurem. Euroopa Kohtu praktikas on soovitud maksukohustuslase õigust otsustada sellise majandustegevuse struktuuri kasuks, mis vähendab tema maksukohustust.⁴⁶⁶

⁴⁶² RKHKo 3-1-1-23-09, p 21–22. Riigikohus on selles kohtuasjas leidnud, et maksukohustuslasele väärinformatsiooni edastamine ei ole maksukohustuse tekkimist välistavaks iseseisvaks aluseks, sest vastavalt MKS §-le 2 kuulub maksukohustus täitmisele seadusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel. Kuid antud asjaolu võib see olla oluline maksukohustuslase tegevuse tahtluse kindlakstegemiseks.

⁴⁶³ Tehingu äriliste põhjenduste olemust ja tähtsust käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 4.4.2.

⁴⁶⁴ RKHKo 3-3-1-56-05, p 16.

⁴⁶⁵ P. Brennan. Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax. *International VAT Monitor* 2005/16 (4), pp 247–248.

⁴⁶⁶ Euroopa Kohtu varasemas praktikas on kujunenud seisukoht, et maksumaksjal on vabadus otsustada kulude minimeerimiseks vähima maksustatava lahenduse kasuks. Vt – EKo 09.10.2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, p 33; EKo 29.04.2004, C-487/01, *Gemeente Leusden*, p 79.

Võib väita, et õiglane maksustamine peab silmas riigi seaduslike võimaluste sekkumise erandlikkust, kuid samas püüdleb materiaalselt sarnaste tehingute ühetaolise kohtlemise poole. I. Tammelo õigluse käsitluse kohaselt on õiglusel situatiivne väärtus, s.t õiglusotsustustele ei saa ranges mõttes omistada objektiivsust, sest õiglus tuleb selgeks teha asjassepuutuvaid fakte ja väärtuseid arvestades. Õiglusotsustuse tegemisel võib normatiivselt siduvana käsitleda negatiivset õigusprintsipi, mida nimetatakse ka suletuse põhimõtteks: kõik, mis ei ole õiguslikult keelatud, on õiguslikult lubatav. Kuid negatiivsest õigusprintsibist häälbimine võib teatud asjaoludel olla õiglane.⁴⁶⁷ Maksuõigus ei saaks lubada õigusnormi formaalsele tõlgendusele ja õiguskindlusele toetuvat oportunistlikku käitumist, mis viiks tasakaalust välja teised õigussüsteemi toetavad väärtused.⁴⁶⁸ Kuid selgelt näiliku vormi kõrval esineb ka juhtumeid, mil ei ole täiendava hinnanguta võimalik maksudest kõrvalehoidumist isiku käitumises sedastada. Kui on võimalus saada sama tulemus vähemalt kahe erineva teingu abil, siis võibki valik langeda soodsamalt maksustatava variandi kasuks, kuid see võib ka põhistada kahtlust maksude vältimise toimepanemises.⁴⁶⁹

Negatiivne õigusprintsip ei ole siiski universaalselt kehtiv õiguse põhimõte, see on tugeva mõjujõuga, kuigi ümberlükatavate eeldustega. I. Tammelo on leidnud, et ebaõiglaseks osutub olukord, kui õiguslik otsustus jäetakse eeldusi ja asjaolusid arvestamata langetamata. Siduvana saab nimetatud printsipi tunnuseks „pole keelatud“ juhul, kui see on normatiivselt avatud mõiste. Õiguslikult siduvana ei saa käsitleda eeldust, et kui selgesõnaliselt ei tulene keeldu teatud viisil käitumiseks, siis on selline tegevus lubatud, sest sellisel juhul ilmneb tautoloogiline seos „lubataval“ ja „pole keelatud“ tegevusel.⁴⁷⁰ Määratletavate tunnuste tõlgendamise tulemusena selguks õiguslikult lubatava ja keelatud tegevuse tegelik sisu.

Tuleb silmas pida, et MKS § 84 sätestatud tehingu tõlgendamise võimalus annab maksuhaldurile ulatusliku kaalutlusruumi maksustatavate asjaolude ümberhindamiseks. Maksustades aga kõiki alternatiivseid käitumisvõimalusi ühesuguselt, võib „võrdsustamisega“ jõuda ebaõiglase tulemuseni, mis ei arvesta tehingute äriliste põhjendustega. Paratamatult tähendab see eeldust, et teatud tehingute juriidiline vorm on õigem kui teine ning tavapärasest erinev valik osutub *a priori* maksude vältimiseks.⁴⁷¹ Võrdne maksustamine tähendab, et

⁴⁶⁷ I. Tammelo. Õiglus ja hool. Teine trükk. Tartu: Ilmamaa 2006, lk 35, 42–43.

⁴⁶⁸ Karimeri, p 304.

⁴⁶⁹ Euroopa Kohtu praktikas on näiteid kohtuasjadest, kus liikmesriigi maksuhaldur on teise riigi soodsama maksurežiimi kasutamises näinud argumenti, et põhjendada maksude vältimist. Nendes asjades on kohus leidnud, et valikute põhjendusi peab sisuliselt analüüsima, mitte lähtuma maksumaksja pahauskuse eeldusest. Vt näiteks EKO *Eurowings Luftverkehrs*, p 44.

⁴⁷⁰ Tammelo, lk 47.

⁴⁷¹ Valikutest, mida on praktikas kahtluse alla seatud, võib nimetada näiteks äriühingu juhatuse liikme aktiivse tulu saamist varjamist passiivse tuluna (dividendina), millega hoitakse kõrvale sotsiaalmaksu tasumisest. Või näiteks spordiklubide personalile tasu maksmine

samas olukorras olevaid isikuid koheldakse ühetaoliselt. Kas on võimalik saavutada ühetaolist maksustamist ettevõtja valikuvabadust tunnustades? Otsustusprotsessis tuleb oluliste kriteeriumitena arvestada põhiõiguste ja -vabaduste ning võrdsuse nõudeid, õiglane otsustus arvestab, mil määral on võimalik täita vabaduse ja võrdsuse vastandlikke nõudmisi ja mil määral tuleks kumbagi neist antud konkreetsetes situatsioonides piirata.⁴⁷²

Vastukaaluks võib J. Rawlsi käsitletule järgi indiviidi vabadust piirata üksnes teiste samasuguste vabaduste võimaldamiseks. Ükski vabadus ei saa olla absoluutne, sest neid võib üksteisega vastuollu sattumisel piirata. Oluline ei ole seejuures, mitte niivõrd see, kas kõigi vabaduste eest on võrdsel määral hoolt kantud, vaid asjaolu, et vabadused on kõigile võrdselt tagatud.⁴⁷³ Antud käsitletule kohaselt on vabadused alati optimaalsel määral tagatud, lubades teatud aluste olemasolul vabaduste kasutamise reguleerimist. Kuid puudusena võib nimetada asjaolu, et teada ei ole, milline on see kohane viis, kuidas isik saaks õigusi ja vabadusi realiseerida, millest võivad tekkida pinged võrdsuse põhimõttega. I. Tammelo on rõhutanud, et igasuguses ühiskonnas on vältimatu, et vabadus on allutatud normatiivsetele piirangutele, mis kohustab eetilist toimijat. Vabaduse ruumi piiravad normid, millest loobumist peetakse võimatuks, sest need on koosseksisteerimiseks vajalikud. Võrdsusnõudele kuulub õigluses sama koht, mis vabadusnõudelgi, s.t kui ebavõrdse kohtlemise vajadust ei suudeta põhjendada, siis tuleb juba õigluse nimel lähtuda võrdse kohtlemise põhimõttest.⁴⁷⁴

Õiglusotsustus peab seega konkretiseerima vabaduse tähendust käsitletaval juhul, arvestades seejuures vabaduse kaalutlusi ja vaatepunkte. Eneseteostuse vabaduse puhul peab vastavalt PS § 19 lõikele 2 oma õiguste ja vabaduste kasutamisel ning kohustuste täitmisel austama ja arvestama teiste inimeste õigusi ja vabadusi ning järgima seadust. Ühelt poolt peab isik arvestama vabaduste piirangutega, mis tulenevad teiste õiguste ja vabaduste austamise kohustusest, kuid teisalt peab ka silmas pidama õiguslikku regulatsiooni, milles on kehtestatud kindel kord subjektiivsete õiguste teostamiseks. Maksuseadused kehtivad võrdselt kõigile samas olukorras olevatele isikutele, kui ei ole sätestatud eritingimusi, mis lubavad erandeid. Keskkel kohal on seega arusaamine, et igaühele tuleb tagada talle kohane tulemus konkreetsetes situatsioonides, mis on kaalumisele tulevate asjaoludega piiritletud ja õiguslikult määratletud. Üldine vabadusõigus hoolitseb selle eest, et riik ei saaks meelevaldselt tegutseda, kuna iga isikute vabadusse sekkumise vajadust on vaja õigustada.⁴⁷⁵ Vabaduse kasutamisel tuleb tagada nii kaalumisel olevad vabadused, kui ka hinnata,

stipendiumina, millele kehtib erimaksustamiskord. Vt diskussioone K. Lind. Spordistipendiumitest ja halduspraktikast. – MaksuMaksja 2014/9; K. Paas. Äriühingud hakkaksid palju rohkem palka maksma, kui ... – MaksuMaksja 2015/12.

⁴⁷² Tammelo, lk 50.

⁴⁷³ Rawls, lk 182.

⁴⁷⁴ Tammelo, lk 69, 71, 82.

⁴⁷⁵ R. Alexy. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. – Juridica eriväljaanne 2001, lk 53.

milliseid tagajärgi võib vabaduse kasutamine tagajärjena kaasa tuua. Vältida tuleb võimalikku ebaõiglust, mis kaasneb samas olukorras olevate isikute ebavõrdse kohtlemisega.

Õiguste ja vabaduste piiramise alus peab nähtuma õigusaktist, mistõttu tuleb õigusselguse paremaks tagamiseks õiguse kuritarvitamise eeldused sätestada seaduse või määrusega. Vaidluste ühetaoliseks käsitlemiseks tuleb võtta kasutusele lahenduskeem, millest maksumaksjad saavad juhendada, et enda kohustuste ulatust enne valikute tegemist ette hinnata. Ühetaolise lahendusviisi tulemusena väheneks väärtuslik praktika, mis ei sea esikohale õiguste ja vabaduste tagatust. Eesti kohtupraktikast on võimalik näiteid tuua, kus maksuhaldur on lähtunud õiguse kuritarvitamise tuvastamisel kolmeastmelisest testist: 1) kohaldamisele kuuluv õigusnorm, s.o norm, millest on püütud kõrvale hoida, 2) tsiviilõigusliku teingu tuvastamine, 3) tegeliku majandusliku sisuga vastavuses olev tehing.⁴⁷⁶ Eelnimetatud testi suurimaks puuduseks on maksuhalduri lähtumine eeldusest, et maksuseadusest tulenevat õigusnormi on rikutud.

Arutlus ei saa lähtuda küsimusest, mida teingu või toiminguga tegelikult saavutada sooviti, vaid küsimusest, kas teingu tulemusena saadud maksusoodustus on asjaomaste sätetega vastuolus. MKS § 84 eeldab teingu kujundusvõimaluste kuritarvitamist ja kuigi norm ei sisalda seaduslike võimaluste kuritarvitamise eeldust sõnaselgelt, tuleneb see normist endast.⁴⁷⁷ Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase teingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ega ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi.⁴⁷⁸ Tehinguga taotletud maksustamise erisus võib olla põhjendatud nii maksuõiguse sisemisest loogikast lähtudes kui riiklikust maksupoliitikast tulenevalt. Seadusandja poolt tunnustamist leidnud eesmärgi arvestades kujundatud õigussuhted langevad automaatselt välja maksude vältimist takistavate reeglite kohaldamisalast.⁴⁷⁹

Seega tuleb teingu kuritarvitamise tõkestamise lahendamisskeem sõnastada järgmiselt:

- 1) kas teingu juriidiline vorm järgib üksnes formaalselt õigusnormi tingimusi, selleks tuleb hinnata, milliseid majanduslikke tulemusi tehing kaasa toob, et teha kindlaks teingu tegelik majanduslik sisu,
- 2) kas eelmises punktis õigusnormidega ettenähtud tingimuste järgimisega on teingu tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus õigusnormiga taotletava eesmärgiga – vähene majanduslik sisu on vaid üheks tunnuseks, et pidada tehinguid soodsamat maksustamist kuritarvitavaks.

⁴⁷⁶ Vt näiteks – RKHKo 3-3-1-23-09, p 5.

⁴⁷⁷ RKHKo 3-3-1-59-09, p 19.

⁴⁷⁸ RKHKo 3-3-1-52-09, p 13.

⁴⁷⁹ Näiteks ei maksustata tulumaksuga stipendiume TuMS § 19 lg 5 ja 6 sätestatud alustel, sest maksuvabastuse eesmärgiks on toetusega soodustada teadmiste või oskuste omandamist, võimete arendamist ning loomingulist või teaduslikku tegevust.

Maksude vältimisel ei ole maksumaksja poolt järgitud maksuseadustes sätestatud normide tegelikku mõtet ja eesmärki.⁴⁸⁰

Nimetatud punktidest nähtub, kas on täidetud materiaalsed eeldused maksusoodustuse saamiseks või tuleb ühetaolise kohtlemise tagamiseks soovitud õigusest keelduda. Seega juhul, kui leiab kinnitust asjaolu, et maksumaksja ei ole maksusoodustust saavate isikutega võrdses olukorras, siis ei ole enam kaalu maksumaksja usalduse kaitse ootusel, et temale maksuõigusnormi tagajärgi kohaldatakse. Kohaseks tulemuseks ei saa olla olukord, kus isik ise määrab ära enda avalik-õigusliku kohustuse ulatuse. Eeltoodu põhjendab ka maksumaksja tehingu ümberkvalifitseerimise vajadust, sest tehingu tavapärasest erineva juriidilise vormi tõttu on maksumaksja materiaalselt ebavõrdses olukorras võrreldes nendega, kes on kasutanud kohast juriidilist vormi.

4.3.2. Tehingu kujundamisõiguse kuritarvitamine

Maksumaksjal on vabadus teha maksunduslikke kaalutlusi arvestavaid tehinguid, kuid maksuõiguslikult taunitavaks tegevuseks on maksustamise seiskohast oluliste asjaolude väärtalt esitamine. Maksuhalduril tuleb välja selgitada faktilised asjaolud, et neid õiguslikult tõlgendada, mida täiendab maksuõiguslikele põhimõtetele toetuv hinnang tehingu majandusliku sisu kohta. Kuid ebatavalise juriidilise vormiga tehing võib üksnes kinnitada väidet, et käsitletaval juhtumil ei ole saadud maksusoodustus kooskõlas seadusandja mõttega. Võib väita, et maksunduslikult võrdse kohtlemise tagamiseks tuleb kindlaks teha, kas maksumaksja kasutatud õiguslikud vahendid on eetilises vastuolus soovitud õigusjärelmetega.

Lubamatu tegevuse eristamiseks tuleb hinnata, kas maksumaksja on tegutsenud heas usus, s.t kaaluda tuleb kasutatud tehingute kohasust konkreetse situatsioonis. Selline kaalumise vajadus tekkis Euroopa Kohtul *Zwijnenburg*'i kohtuasjas, kus maksukohustuslane oli majandustehingu juriidilisel kujundamisel kasutanud vara üleandmisel võõrandamise tehingu asemel ettevõtte ülemineku instituuti, et kohalduks ühinemisdirektiivi artiklis 8 sätestatud maksuvabastus. Siseriikliku kohtu arvates oli tegemist maksude vältimisega, sest valitud vara üleandmine viisi valikul juhinduti peamiselt maksustamise aspektidest, sest ettevõtte üleandmisega kaasnes põhjendamatu maksuvabastus. Tähelepanu on pälvinud eelkõige kohtujuristi J. Kokotti arvamus, mille järgi võib arvestada kõigi maksukohustuslase valitud vahenditega, mis toetavad ärilise ettevõtmisena tajutavat lõppeesmärki.⁴⁸¹ Kohtuasja ilmestas asjaolu, et

⁴⁸⁰ B. Banoun. Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law 2003, pp 32–33.

⁴⁸¹ EKo *Zwijnenburg*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek, p 44, 45. Viidatud kohtuasjas ei andnud Euroopa Kohus sisulist seisukohta, sest jõudis järeldusele, et vaidlus puudutab siseriikliku õiguse kohaldamist, milleks kohtul puudub vajalik pädevus.

ettevõtete koondamine ühe äriühingu alla oli asjaosaliste lõppeesmärk, kuid käsitletud tehingu juriidilise vormi kasutamise (ettevõtte üleminek) tegelikult oodatud tulemuseks oli Hollandis vara üleandmisel kohalduva maksu vältimine.

Kohtujuristi ettepanekus kajastuvat seisukohta on kritiseeritud, sest mõningate autorite hinnangul ei arvestatud järelduste tegemisel asjaoluga, et Hollandi kõrgeim kohus lähtus selles kohtuasjas maksude vältimise kindlate tegemisel asjaolust, et maksukohustuslase vahepealne tehing, s.o enne majandusliku tulemuseni jõudmist, oli juriidilise vormi poolest näilik ja oli seetõttu vastuolus kohaldatava seaduse mõtte ja eesmärgiga.⁴⁸² Ühe võimaliku lähenemisena peaks lubatud tegevuse majanduslik eesmärk ühtima normiga silmas peetud tulemusega, sest näilikult läbi viidud tegevus ei pälviks pahausksuse tõttu kunagi heakskiitu. Määravaks osutub vahetegemine tehingutel, mis on tegelikud ja mis on majandusliku sisuta, et otsustada, kas maksuvabastuse tingimused on näiliselt täidetud.

Tehingu juriidilise vormi näilik olemus on hindamise kriteeriumina piisavalt üldine, et selle abil hinnata erinevaid maksude vältimise situatsioone, kuid on väheste selguse ja ettenähtavuse tõttu ka kergelt rünnatav.

Eesti kohtupraktikas on soodsama maksustamise eesmärgil tehingu kujundusvõimaluste kuritarvitamine piiritletud tehingutega, mille tulemusel ei ole ühelt poolt maksuobjekt näilikult loodud tingimuste tõttu maksukohustuslasega seotud⁴⁸³ ja teisalt toimingutega, millega lükatakse maksuobjekti tekkimine edasi. Viimasel juhul on Eesti kohtupraktikas heaks näiteks lubatud ja lubamatu maksude planeerimise piiritlemise kohta kaasused, mil füüsilisest isikust väikeaktsionär on TuMS § 38 lõike 1 tähenduses vara võõrandamisest tekkiva maksustatava tulu vältimiseks võõrandanud kõik oma aktsiad enne suuraktsionäri poolset ülevõtmist. Tehingute tulemusena laekus tulu vara müügist maksuvabalt füüsilise isiku kontrolli all oleva äriühingu pangakontole, mida ei saa maksustada, sest tulenevalt TuMS § 1 lõikest 3 ei pea juriidiline isik Eestis maksma tulumaksu väärtpaberite võõrandamisest saadavalt kasult. Nendes kohtuasjades on Riigikohus leidnud, et vahet tuleb teha isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval õiguse kuritarvitamisel.⁴⁸⁴ Seejuures jagunesid hinnatavad tehingud kohtupraktikas lõppjärelduste poolest kaheks, sõltuvalt asjaolust: 1) kas maksukohustuslasest füüsiline isik tegi enne müüki aktsiatega äriühingusse mitterahalise sissemakse või 2) müüs maksukohustuslane aktsiad enne lõplikku võõrandmist tunduvalt alla omahinna endaga seotud juriidilisele isikule. Maksuõiguslikult samaväärset tulemust oli võimalik saavutada kahe erineva õigusliku vahendi abil, mis aga sisult erinesid juriidilise vormi ja maksuvabastuse õigusliku aluse poolest.

⁴⁸² Vt näiteks – Weber (1/2013), p 257.

⁴⁸³ Vt RKHKo 3-3-1-62-06, p 12. Kaasused, kus maksukohustuslane on kolmanda isiku vahendusel loonud asjaoludest ebaõige ettekujutuse, nt maksuobjekt (väljamakse) ei ole maksumaksjale vahetult omistatav.

⁴⁸⁴ RKHKo 3-3-1-59-09, p 19.

Maksuhaldur juhindus objektiivselt tõenäosuslikust elukäsitlusest, mille järgi on leidnud aset maksude vältimine, sest suure tõenäosusega oleks maksukohustus tekkinud füüsilisel isikul, kui viimane ei oleks aktsiaid enne eeldatavat tulu saamist võõrandanud. Vaidlus oli MKS § 84 kohaldatavuse üle ning sellest tulenevalt ka küsimuses, kas aktsiate vahepealsele äriühingule üleandmise eesmärgiks oli maksudest kõrvalehoidumine või on sellel tehingul ka selle õiguslikule vormile vastav majanduslik sisu. Maksuhalduri seisukoha järgi ei olnud aktsiate paigutamine juhuslik, majanduslikult vajalik ja põhjendatud. Tehinguid peeti MKS § 84 kohaldamisel maksude vältimiseks, sest neil ei olnud füüsilise isiku poolt valiku tegemisel aktsepteeritavaid majanduslikke põhjendusi. Jõustunud teise astme kohtulahendite järgi oli füüsilise isiku poolt madalama hinnaga aktsiate võõrandamise juhtumitel tegemist maksude vältimisega, sest majandusliku sisu poolest oli füüsiline isik aktsiate äriühingule müügiga tegelikult „kujundanud“ need enda kontrolli all oleva äriühingu nimele hilisema müügi eesmärgil, millega vältis tahtlikult tulumaksuobjekti tekkimist.⁴⁸⁵

Riigikohus võttis eelnimetatud vaidluses kohtuasjades *J. Ilvest* ja *U. Leeman* seisukoha, mille järgi mitterahalise sissemakse tegemisel on maksukohustuslane toetunud TuMS § 15 lõikes 4 punktis 10 nimetatud maksuvabastusele, mistõttu on ainetud arutlused tehingu ebakohasusest.⁴⁸⁶ Maksuvabastus lähtub põhimõttest, et realiseerimata tulu ei saa maksustada ning mitterahalise sissemaksega jätkab füüsiline isik enda vara kasutamist ettevõtluses. MKS § 84 eeldab tehingu kujundusvõimaluste kuritarvitamist, mille puhul õiguslik vorm ei vasta tegelikule majanduslikule sisule. Ebaõige tehingu vormina on Riigikohus nendes asjades näinud olukorda, „kui isik saab majanduslikus mõttes tulu ja ta väldib maksukohustust tehingu majanduslikku sisu moonutatult kajastades.“⁴⁸⁷ Näilike tingimuste loomise tulemusena saaks füüsiline isik maksuvaba tulu, sest ebaõige vorm ei võimalda maksustamist. Mitterahalise sissemakse puhul ei teki seaduses ette nähtud maksuvabastuse tõttu küsimust, kas sõltumatud pooled teeksid antud tehingu, samuti ei ole juriidilisel vormil puudusi.

Müües aga peatselt võõrandatavad aktsiad odavamalt endaga seotud äriühingule, lisandub asjaolude käsitlusele kahtlus, kas füüsiline isik oleks endale kahjulike tingimustega lepingu sõlminud ka sellise äriühinguga, mis pole tema

⁴⁸⁵ Tallinna Ringkonnakohus nõustus Endel Siffi kohtuasjas maksuhalduriga selles, et isikul tekkis tulumaksukohustus, sest majanduslikku tõlgendamist kasutades on jõutud järeldusele, et E. Siffi poolt aktsiate müük OÜ-le Primos ja OÜ Primos poolt aktsiate müük Swedbankile on käsitatav ühe majandustehinguna. Kohus võttis arvesse asjaolu, et aktsiad müüdi osäühingule hinnaga, mis oli tunduvalt väiksem ülevõtmise käigus pakutavast, ning leidis, et samadel tingimustel ei oleks E. Siff aktsiaid teistele isikutele müünud. Riigikohus ei andnud Tln RingKo 30.01.2009, 3-07-2592 ja 30.04.2009, 3-07-1637 otsustele esitatud kassatsioonkaebustele menetlusalust, millega süvenes praktikas teadmine, et ebamõistlikel tingimustel tehtud tehing on õiguse kuritarvitamine.

⁴⁸⁶ TuMS § 15 lg 4 p 10 kohaselt ei maksustata tulumaksuga „tulu äriühingus osaluse (aktsiad, osad, osamaks, sissemakse) suurendamisest või omandamisest mitterahalise sissemakse teel.“ Vt lähemalt – RKHKo 3-3-1-59-09, p 18 ja RKHKo 3-3-1-52-09, p 18.

⁴⁸⁷ RKHKo 3-3-1-23-09, p 13.

kontrolli all.⁴⁸⁸ Suure tõenäosusega tavalised majandustegevuses osalevad isikud ei sõlmiks kokkuleppeid, milles õigused ja kohustused on selgelt lepingu ühe poole kahjuks tasakaalust väljas. Tuleb aga silmas pidada, et ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise, s.t kohane tehing peab andma kõrgema maksukoormuse ning seejuures puudub mõistlik põhjendus ebakohase kujundamise kasutamiseks.⁴⁸⁹ Hilisemas kohtupraktikas *M. Lilleorg* kohtuasjas on Riigikohus võtnud kokku senise praktika ja leidnud, et

„olukorras, kus pole välja selgitatud raha liikumine füüsilise isiku valdusesse, ilma et sellega oleks kaasnenud maksukohustuse täitmine, ei saa olla tegemist kõnealustele tehingutele moonutatud kuju andmisega ega kujundusvõimaluste kuritarvitamisega.“⁴⁹⁰

Kuigi füüsiline isik on äriühingu ainuomanik, ei ole see piisav argument järelduseks, et raha on füüsilise isiku tulu ja seda ka siis, kui aktsiad on ebamõistlikult odavalt müüdud, sest MKS § 84 kohaldamiseks peab olema tuvastatud muutused maksumaksja vara hulgas.⁴⁹¹ Eelnimetatud järelduse õigsuses ei ole põhjust kahelda, kui küsimus oleks füüsilise isiku poolt näilise tehingu tulemusena vara omandamises. Kuid käsitletaval juhul on jäetud tähelepanuta mõlema tehingu juriidiline vorm, sest keskenduti n-ö „tegelikule“ ja „sisulisele“ tehingule, millega toimus aktsiate võõrandamine aktsiate ülevõtjale, sest sel juhul täidab TuMS § 1 lõikes 3 sätestatud juriidilise isiku maksuvabastuse kohaldamine oma eesmärgi. Esialgne tehing jäeti arutlusest põhjendamatult, kui „ebakohase“ ja „näilikuna“ kõrvale.

Probleem seisneb selles, et kuritarvitamise testi objektiivseid ja subjektiivseid elemente ei saa vaadelda lahus, sest hinnang tuleb anda iga tehingu osas, mille suhtes on kuritarvitamise kahtlus.⁴⁹² See tähendab, et antud juhul tuleb vaadelda esimest müügitehingut, millest nähtub, et müügihind oli 1–2 krooni aktsia kohta ja ülevõtmise hind (49 krooni) oli füüsilisele isikule teada enne, kui ta võõrandas aktsiad endaga seotud äriühingule. Nimetatud tehing jäeti põhjendamatult analüüsimata, sest kohtu ülesanne on kõikide põhikohtuasja asjaolude analüüsimisel kontrollida, kas lepingutingimused peegeldavad

⁴⁸⁸ RKHKo 3-3-1-57-08, p 12. Viidatud kohtuotsuses on Riigikohus saanud kohtuasjas teisele kohtuastmele uueks läbivaatamiseks, suunates ringkonnakohut tuvastama, mis liiki tehinguga oli füüsilisest isikust maksumaksja ja viimase kontrolli all oleva äriühingu vahel tegemist (aktsiate mitterahaline sissemaks, müük vm) ning andma hinnangut maksukohustuslase eesmärgile olukorras, kus „asjas võivad kõrvalehoidumise eesmärgi kinnitada asjaolud, et M. Kaal andis aktsiad üle tema kontrolli all olevale äriühingule ajal, kui oli selge, et need tuleb peatselt võõrandada Swedbankile.“ Tallinna Ringkonnakohus leidis 30.04.2009 asja uuel läbi vaatamisel, et tegemist oli maksude vältimisega ja ei tühistanud maksuotsust.

⁴⁸⁹ RKHKo 3-3-1-15-11, p 16.

⁴⁹⁰ RKHKo 3-3-1-79-11, p 34.

⁴⁹¹ RKHKo 3-3-1-23-09, p 27.

⁴⁹² EKo *Cussens* jt, p 57.

tõepäraselt tegelikku majanduslikku olukorda või ei.⁴⁹³ Kui lepingutingimused on näilikud, siis tuleb need tingimused uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud. Antud juhul tähendab see sellise olukorra taastamist, nagu oleks olnud siis, kui kõnealused tehingud oleks tehtud õige väärtusega.

TuMS § 15 lg 1 mõttega oleks vastuolus olukord, kui füüsiline isik võõrandab olematu väärtusega aktsiad endaga seotud äriühingule, et need seejärel turuhinnaga kohe edasi müüa. Seejärel tuleb anda hinnang, kas kõnealuse tehingu peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, ehk nn tehingu praktiline eesmärk. Alles äriliste põhjenduste kaalumise tulemusena saaks selgust küsimuses, kas esineb kuritarvitamise testi subjektiivne element.⁴⁹⁴

Seega tuleb lahendamisskeemi täiendada veel 3 järgneva tingimusega:

- 3) kas tehingul on ebakohane või näilik juriidiline vorm – tehingute näilik laad, samuti asjaomaste ettevõtjate vahelised õiguslikud, majanduslikud ja/või isiklikud suhted võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine on tehingute peamine eesmärk. Subjektiivseid kaalutlusi tähistav mõiste „eesmärk“ tähistab olukorda, kus tehingu juriidilise vormi valikut saab põhjendada peamiselt maksusoodustuse saamisega,
- 4) kas kohase juriidilise vormiga tehing tooks kaasa kõrgema maksukoormuse – tuleb maksukohustuslase tegevust käsitleda objektiivse kõrvaltvaataja pilgu läbi, et saada vastust küsimustele, millise tehingu oleksid teinud sõltumatud asjaosalised ja kas kohase tehingu tulemusena oleks kaasnenum kõrgem maksukoormus,
- 5) kas puudub mõistlik põhjendus ebakohase tehingu kasuks, sest vaatamata tehingu võimalike majanduslike eesmärkide olemasolule, millel võib olla positiivne mõju (nt kulude kokkuhoid), tuleb kuritarvitamise tuvastamiseks hinnata saadud majanduslike eesmärkide olulisust, võrreldes saadava maksueeliselega.

Ettevõtja valikuvabadust tehingu kujundusvõimaluste kasutamisel tuleb üldjuhul tunnustada, kuid seda eeldusel, et tehingu juriidilise kujundamisega ei ole moonutatud selle tegelikku majanduslikku sisu. Kuritarvitus seisneb selles, et maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud näilikult, seejuures saab ka näilike lepingutingimuste olemasolu korral kinnitust järeldusele, et tegemist on maksude vältimise eesmärgil kujundatud õigussuhtega. Maksude vältimise eesmärgist võrsunud tehinguid iseloomustab seega maksumaksja pahauskne käitumine maksustatavate õigussuhete loomisel või muutmisel.

⁴⁹³ EKo P. Newey, p 49, 50.

⁴⁹⁴ Ärliste põhjenduste tähtsust käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö pkt 4.4.2.

4.4. Maksumaksja tahe maksude vältimise subjektiivse elemendina

4.4.1. Maksumaksja eesmärk maksukohustuse vähendamiseks

Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte nõuab subjektiivse elemendi kindlakstegemist, mida on kohtupraktikas kirjeldatud, kui tehingu peamise või ainsa eesmärgina saada maksueelne. Kohustatud isiku subjektiivsed kaalutlused tulevad aga arutlusele juhul, kui maksumaksja on saanud maksueelse näilikult kujundatud õigussuhete abil. Kui tehingutel on juriidilisele vormile vastav majanduslik sisu, siis subjektiivseid kaalutlusi ei ole vaja enam välja selgitada.⁴⁹⁵ Tehingu juriidilise kujundamise eesmärgi väljaselgitamise vajadus ilmneb maksude vältimise põhjendatud kahtluse korral, et tehing ümber kvalifitseerida.

Kohtupraktikas on vaieldud, kas maksumaksja õiguslike toimingute vähene majanduslik tähtsus on juba piisav, et saada kinnitust maksukohustuslase tegevuse eesmärgile makse vältida, või peaks tehingute majanduslik sisu sootuks puuduma. Euroopa Kohtu praktika toetab seisukohta, et juhul, kui lepingulise lahenduse „peamiseks eesmärgiks“ on olnud soodsama maksustamise saavutamine, saab tehinguid käsitada kuritarvitusena, hoolimata võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust.⁴⁹⁶ Hilisemas praktikas *P. Newey* ja *WebMindLicenses* kohtuasjades on Euroopa Kohus subjektiivse elemendi osas piirdunud selgitusega, et keelustatakse tehingud, mille „ainus eesmärk on saada maksusoodustust.“⁴⁹⁷ Kuritarvitamise testi subjektiivse elemendi tunnust „eesmärk“ ja selle määra ei ole maksudirektiivides ega ka Eesti maksuseadustes defineeritud, kuid oma sisult viitab see maksumaksja tahtele, s.o kohustatud isiku sisemistele motiividele majanduslikest ja maksunduslikest aspektidest lähtuvate otsuste tegemiseks.⁴⁹⁸ Kuivõrd maksõiguses ei ole määratletud tahtluse tunnuseid, siis tuleb isiku tegeliku tahte tuvastamisel appi võtta teiste õigusharude tahtluse definitsioonid, arvestades seejuures maksuõiguse eripäraga.

Sarnaselt Euroopa Kohtu seisukohtadele on ka Riigikohus korduvalt leidnud, et maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehing või toiming saab oma olemuselt olla ainult tahtlik.⁴⁹⁹ Tahtlusele osutab ka MKS § 84 koosseisu sõnastus, mis näeb tehingu või toimingu ümberkvalifitseerimiseks ette, et tehing või toiming on „tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.“ Õiguse kuritarvitamise juhtumitel tuleb MKS § 84 rakendamiseks selgitada välja maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused soodsamast maksustamisest õigustamatu kasu saamiseks. Seejuures ei ole seadusandja pidanud vajalikuks täpsustada

⁴⁹⁵ RKHKo 3-3-1-52-09, p 16; RKHKo 3-3-1-15-11, p 16.

⁴⁹⁶ EKo *Part Service*, p 58, 62; EKo *Halifax*, p 81, 85.

⁴⁹⁷ EKo *P. Newey*, p 46; EKo *WebMindLicenses*, p 35.

⁴⁹⁸ Vt lähemalt – L. De Broe (2009), pp 394–395.

⁴⁹⁹ RKHKo 3-3-1-62-06, p 13.

koosseisulise tunnuse „eesmärgi“ sisu ja selle iseloomustavaid tunnuseid. Tahtlust vähendada maksukoormust ehk maksude optimeerimist ei saa aga isenesest pidada maksuseaduste kuritarvitamiseks, sest see piiraks ebamõistlikult maksumaksja õigust makse planeerida.⁵⁰⁰ Pahauskne maksukoormuse vähendamine nõuab maksuhaldurilt ja kohtult tahtluse selgepiirilist määratlemist, et piiritleda maksude vältimist maksude optimeerimisest, aga ka maksupettustest, mil tahtlus on kuriteokoosseisu subjektiivseks tunnuseks, kuid eristataks siiski kindlalt maksude vältimisest.

Maksuhaldur on *Sylvesteri aktsiate* kohtuasjas lähtunud arusaamast, et MKS §-s 84 sätestatud tahtluse kriteerium tuletatakse objektiivsetest asjaoludest, s.o juhul, kui maksukohustuslane ei suuda tehinguid ja toiminguid majanduslikult põhjendada, millega leiab kinnitust tahtlik maksude vältimine.⁵⁰¹ Sel juhul oleks tegemist olukorraga, kus ülekaalus oleksid maksunduslikud aspektid, mis tooks maksumaksjale kaasa kohustuse veenda maksuhaldurit ja kohut majandusliku eesmärgi ja maksuseaduse mõttega kooskõlas oleva tegevuse olemasolus. Eelviidatud kohtuasjas olid aga alama astme kohtud, osundades vajadusele tuvastada MKS § 84 rakendamisel õiguse kuritarvitamise tahe, jõudnud järeldusele, et maksude planeerimine on lubatud, kui see ei lähe vastuollu maksuseaduses sätestatuga ja maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehingute puhul peab maksumaksjal olema nii kavatsus hoida kõrvale maksude tasumisest kui ka teadmine, et sellega rikutakse maksunorme. Nimetatud käsitlus oli kohtu hinnangul vajalik selleks, et tunnustada isikute maksude planeerimise õigust, vastasel juhul tekiks maksuhalduril võimalus hakata isikutele ette kirjutama, milliseid õiguskujundeid nad võivad ja peavad tehingu kujundamisel kasutama. Tartu Ringkonnakohus on *Sylvesteri* kohtuasjas leidnud, et teo subjektiivne külg ehk maksumaksja tegevus eeldab ette kavandatud, eesmärgipärast ja teadlikku tegevust, mida võib tähistada terminiga „kavatsetus“.⁵⁰²

Tahtluse raskeima liigi tuvastamine maksukohustuslase käitumises tähendab teo subjektiivse tunnuse intellektuaalsete ja voluntatiivsete elementide sedastamist. Voluntatiivne element tähistab füüsilise isiku tahteotsustust, ehk psüühilist impulssi tegutsemiseks. Intellektuaalse elemendi olemasolule viitab lisaks eesmärgile ka teadmist, et tagajärg saabub või isik peab seda vähemalt võimalikuks pidama. See tähendab maksude kõrvale hoidumise kontekstis, et maksumaksja on seadnud oma tegevuse eesmärgiks maksudest kõrvalehoidumise,

⁵⁰⁰ M. Lang. GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU. Vienna: Linde 2016, p 270. Kohtupraktikas on leitud, et tahe makse vähem maksta ei ole taunitav, probleem on maksukohustuse varjamises ja maksuhaldurile ebaõigete andmete esitamises. Vt näiteks TlnHKo 02.06.2008, 3-07-1257, p 4.67.

⁵⁰¹ RKHKo 3-3-1-23-09, p 5.

⁵⁰² TrtRinKo 19.01.2009, 3-06-440. Kohtud on lähtunud karistusseadustiku § 16 lg 2 nimetatud tahtluse ühe vormi – „kavatsetus“ definitsioonist, mille järgi seab süüdlane eesmärgiks süüteo koosseisule vastava asjaolu teostamise ja samas teab, et tagajärg saabub, või peab seda võimalikuks.

seejuures omistatakse talle teadmine, et tehing või toiming toob kaasa ebaseadusliku maksueelise.⁵⁰³

Kohustus tuvastada maksukohustuslase teadlik tegevus maksuseaduste rikkumisel kitsendab aga oluliselt tehingu tõlgendamise võimalusi, sest kohustab maksuhaldurit tõendama õiguse kuritarvitamise kahtluse korral maksunormi teadlikku rikkumist. Samuti ei saaks ka üksnes maksumaksjale panna kohustust põhjendada ja esitada tõendid, et tema tegevuses puudub maksude vältimise eesmärk.⁵⁰⁴ Lähtudes karistusõigusest tulenevast kavatsetuse mõistest oleks selle tulemusena maksude vältimise tuvastamisele esitatav tõendamisstandard niivõrd kõrge, et see raskendaks maksumenetluses oluliselt pahauskse tegevuse tuvastamist. Riigikohus on *Sylvesteri* asjas siiski sedastanud, et MKS § 84 kohaldamiseks peab maksuhaldur tuvastama, et maksukohustuslase tegevus oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude tasumise vältimiseks moonutatud juriidiline vorm ja ei ole nõustunud alama astme kohtutute järeldustega. Riigikohus on leidnud, et tahtluse väljaselgitamine omab tähtsust vaid maksude vältimise eesmärgi selgitamisel maksuseadusest tuleneva konkreetse teokoosseisu raames.⁵⁰⁵ See tähendab, et tehinguid teostanud füüsilise isiku tahtlus vajab kindlaks tegemist üksnes juhul, kui seadusandja on sellele maksukohustuse aluseks olevas normis selgesõnaliselt osutanud.

Riigikohtu seisukoht ühtib Euroopa Kohtu poolt *Halifaxi* ja *P. Newey* kohtuotsuses sedastatuga, mille järgi on maksuõiguses kasutatavatel mõistetul, näiteks „maksukohustuslane”, „teenuste osutamine” ja „majandustegevus” objektiivne olemus, mistõttu kohaldatakse neid sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et maksuhalduril oleks kohustus välja selgitada maksukohustuslase kavatsus.⁵⁰⁶ Seega ei tule kuritarvitamise tuvastamiseks analoogia korras arvestada VÕS § 104 sätestatud süü vorme ega ka karistusõiguses kasutatavaid tahtluse liike, mis käsitlevad füüsilise isiku teadmist ja soove teo toimepanemiseks. MKS § 84 kohaldamiseks peab maksuhaldur tuvastama, et maksukohustuslase tegevus oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude tasumise vältimiseks moonutatud õiguslik vorm. Maksustamist ette nägeva normi kohaldamine või kohaldamatajätmine ei sõltu maksumaksja tahtest. Subjektiivse elemendi tunnust „eesmärki“ võibki Euroopa Kohtu kohtujurist M. Bobek arvamuse kohaselt kirjeldada mitmel eri viisil, millel on ühine nime-taja: küsimus, kas tehingu tegemiseks oli mistahes muu majanduslik põhjendus peale maksu vähendamise.⁵⁰⁷ Mõiste „peamine eesmärk“ väljendab seega

⁵⁰³ J. Sootak. Karistusõigus. Üldosa. Juura: Tallinn 2010, komm 214., komm 236.

⁵⁰⁴ Tõendamiskoormuse jaotust käsitletakse põhjalikumalt käesoleva töö ptk 4.5.1.

⁵⁰⁵ RKHKo 3-3-1-23-09, p 14.

⁵⁰⁶ EKo *Halifax*, p 56, 57; EKo *P. Newey*, p 41.

⁵⁰⁷ EK *E. Cussens, J. Jennings, V. Kingston*; kohtujuristi M. Bobek ettepanek, p 97, 98. Vähenusarvamuse kohaselt on kuritarvitamise sedastamiseks piisav igasuguse majandusliku ja kaubandusliku põhjenduse puudumine, mis ei ole leidnud kohtupraktikas laiemat toetust. Vt näiteks – EKo 14.04.2016, C-131/14, *Cervati, Malvi*, p 47.

künnist, mille ületamisel on kuritarvitamise testi subjektiivsed elemendid täidetud.

Kaaludes maksukohustuslase poolt saavutatavate suuremate või väiksemate äriliste tulemuste saamist tehingute valikul, antakse ühtlasi hinnang isiku objektiivselt hinnatavale eesmärgile hoida maksukohustusest kõrvale. Mõistlikult põhjendatud käitumisel on ka suurem majanduslik eesmärk. Euroopa Kohtu otsustes kohtuasjades *Part Service* ja *Foggia* kajastuvad seisukohad, mille järgi ei välista õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamist olukord, kui maksumaksjal on tehingute tegemisel võrreldes maksustamisel saadava kasuga äriiselt hinnatavad eesmärgid.⁵⁰⁸ Antud käsitlusele on ette heidetud vähest ettenähtavust, sest maksustatavatele asjaoludele hinnangu andmine ja võrdlemine majanduslike tulemustega võib jääda pealiskaudseks, kuna sisaldab endas teatud subjektiivset nägemust, mida üldse lugeda ettevõtja vajalikeks ja olulisteks toiminguteks.⁵⁰⁹ Näiteks *Part Service* kohtuasjas oli maksumaksja jaotanud olemuslikult ühtekuuluvu liisingilepingu eraldi krediidi-, kindlustus- ja vahendusteenuseks, tuues põhjenduseks turunduse, tegevuse korraldamise või garantiiga seotud kaalutlused. Euroopa Kohus on selles asjas pööranud tähelepanu tehingute ebakohasele iseloomule, mis väljendus asjaolus, et teenused eraldi vaadelduna ei olnud majanduslikult tasuvad ja lepingud olid sõlmitud eamõistlikel tingimustel, mida teineteisest sõltumatud pooled ei oleks sõlminud.⁵¹⁰ Seega vajavad kõik ärilised põhjendused eraldi hinnangut, et selgitada välja, kas soovitud maksueelisel oli määrav osatähtsus tehingu valikul.

Siseriikliku kohtu ülesanne on tuvastada tehingute sisu ja tegelik tähendus, ehk subjektiivsed kaalutlused valikute tegemisel. Saksa maksuõiguse ja kohtupraktika eeskujul on Riigikohus käsitlenud maksumaksja valikuid mitmeastmelisena, neist viimasena tuleb hinnata subjektiivset elementi, mis peab silmas maksukohustuslase motivatsiooni maksukohustuse vähendamisel.⁵¹¹ Tehingu tulemusena tekkiv soodsam maksustamine (maksueelis) peab olema sel juhul valitud ebakohase (eksitava) juriidilise vormi eesmärgiks, s.t teineteisest sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud.⁵¹² Õiguse kuritarvitamise tulemusena tekib olukord, kus isik väldib maksukohustust tehingu majanduslikku sisu moonutatult kajastades ja ületab sellega piiri, mida saaks lugeda lubatud maksude planeerimiseks.⁵¹³ Tunnustades maksukohustuslase õigust makse planeerida ei tohi nn „loomulik maksude vältimise tahe“ kujuneda õigustuseks, mis looks võimaluse otsustada iseenda maksukohustuse sisu ja ulatuse üle. Maksuhalduri kohustus on tõendada, et

⁵⁰⁸ EKo *Part Service*, p 62; EKo *Foggia*, p 33.

⁵⁰⁹ M. Hofstätter, D. Hohenwarter-Mayr. The Merger Directive – M. Lang, P. Pistone (eds). Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 4nd edition. Vienna: Linde 2016, p 178.

⁵¹⁰ EKo *Part Service*, p 57, 58.

⁵¹¹ Z. Prebble, J. Prebble, p 153.

⁵¹² RKHKo 3-3-1-52-09, p 16, 19.

⁵¹³ Lehis (2012), lk 185.

maksueelise saamine on valitud toimingu peamine eesmärk, mille kohta saab maksukohustuslane esitada vastuväiteid, millega põhjendada enda valiku ärilist eesmärki.

4.4.2. Maksude vältimise eesmärki sisustavad tunnused

4.4.2.1. Ärilised põhjendused seotud isikute vaheliste tehingute hindamisel

Riigikohtu praktikas on korduvalt viidatud probleemile, et õigusselgus ja -kindlus oleksid paremini tagatud, kui maksust kõrvalehoidumist kinnitavate faktiliste asjaolude arvestamine oleks sätestatud seaduse või määrusega.⁵¹⁴ Seadusandja ei ole Riigikohtu üleskutsel õigusloome parandamiseks ja täiendamiseks reageerinud. Probleemiks on maksumaksja tegevuse pahausksust iseloomustavate tunnuste määratlemata jätmine, millest järeldada, et tehingu ebatavalisel juriidilisel kujundamisel on maksude vältimise eesmärk. Ühiste tunnuste leidmine on osutunud ka keeruliseks ülesandeks, sest tehingu või toimingu sisu järgi võivad poolte kavatsusi selgitavad olulised asjaolud varieeruda sõltuvalt kohaldatavast materiaaõigusest ja ka väljakujunenud maksutavast. Maksumaksja tegelikku tahet (eesmärki) kinnitavad tunnused on olnud peamiselt kohtupraktika kujundada.

Maksumaksja kavatsusi võib kohtupraktikast tulenevalt arvesse võtta või teatud juhtudel peab arvesse võtma tehingu kõigi asjaolude hindamisel, kui neid kinnitavad tõendid ja objektiivsed asjaolud.⁵¹⁵ Tehingut iseloomustavate ja maksumaksja pahausksust kinnitavate asjaolude põhjal selgub, kas läbi viidud tegevus on kantud maksude vältimise eesmärgist. ATAD artiklis 6 lõikes 2 on nimetatud maksumaksja tegelikele kavatsustele viitava tunnuseks maksuskeeme „kui need ei ole loodud ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.“ Võib väita, et äriliste põhjenduste puudumine on õiguse kuritarvitamise koosseisuliseks maksumaksja subjektiivseid kaalutlusi markerivaks tunnuseks.

Eelnimetatud tunnust saab tuvastada läbi negatiivse argumentatsiooni, hinnates, kas tehingul puuduvad mõistlikud põhjendused ebakohase kujundamise kasutamiseks, mille tulemusena saaks kinnitust väitele, et reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks mõistlikum.⁵¹⁶ Maksumaksja õiguslike toimingute ärilist põhjendatust võib hinnata isiku käitumise järgi nii maksustatavate õigussuhete loomisel kui ka planeeritud tegevuse elluviimisel. Näiteks kohtuasjas *Schriever* on Euroopa Kohus selgitanud, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 alusel käibemaksust vabastatud ettevõtte ülemineku võib kahtluse alla seada, kui selgub, et vara omandajal ei ole kavatsust üle antud vara või ettevõtte

⁵¹⁴ RKHKo 3-3-1-57-08, p 13; RKHKo 3-3-1-52-09, p 19.

⁵¹⁵ EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*, p 24; EKo 10.11.2011, C-444/10, *Schriever*, p 38; EKo *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*, p 33.

⁵¹⁶ RKHKo 3-3-1-52-09, p 19.

osa kasutada.⁵¹⁷ Ettevõtteks käsitletava vara tehingujärgne edasimüük ettevõtlust jätkamata osutab asjaosaliste eesmärgile sõlmida käibemaksuga maksustatava kaubavarude müügilepingu asemel ettevõtte ülemineku leping. Nimetatud asjaolu ei ole konkreetsest normist tuleneva maksueelise välistavaks tingimuseks, kuid võib ühe faktina kinnitada tehingu peamist eesmärki vältida käibemaksukohustuse tekkimist.⁵¹⁸ Majandusliku sisu poolest on sel juhul tegemist teise tehinguga, sest ilmnes lahknevus tehingule juriidilise vormiga omistatud äriliste eesmärkide, s.o avaldatud tehingu põhjenduste ja selle tegeliku sisu vahel.

Selleks, et kontrollida, kas on olemas üldisi tunnuseid isikute tegevuse kuritarvitavana käsitlemisel, mis osutaks ilmsele rikkumisele, võib analoogia korras viidata konkurentsioigust käsitlevale Euroopa Kohtu kohtupraktikale. Konkurentsioiguse praktika kohaselt võivad institutsioonid tugineda eeldustele, milles väljendub tõendamiskoormist kandva haldusasutuse võimalus üldisest kogemusest tulenevate reeglite alusel teha järeldusi sündmuste tavapärase käigu põhjal.⁵¹⁹ Konkurentsioiguse valdkonnas on Euroopa Kohus näiteks kohtuasjas *Akzo Nobel NV* leidnud, et juhul kui emaettevõtja omab ühenduse konkurentsieskirju rikkunud tütarettevõtja aktsia- või osakapitalis 100% osalust, võib esiteks emaettevõtja selle tütarettevõtja käitumisele otsustavat mõju avaldada ja teiseks, esineb ümberlükatav eeldus, et nimetatud emaettevõtja avaldab tegelikult otsustavat mõju oma tütarettevõtja käitumisele.⁵²⁰ Arvestades õiguslikku ja majanduslikku konteksti, tuleb hinnata, kas asjaosaliste läbi viidud tegevusega on kahjulikud tagajärjed võimalikud. Kohtupraktikast ilmneb, et eeskirjade rikkumise eeldus, isegi kui seda on raske ümber lükata, jääb mõistlikkuse piiridesse, kui see on proportsionaalne taotletava õiguspärase eesmärgiga ja on olemas võimalus esitada vastupidiseid tõendeid, millega oleks ka kaitseõigused tagatud.⁵²¹

Omavahel tihedalt seotud isikute vahel ebatavaliste tehingute tegemine võib kinnitada maksude vältimise eesmärgil tehtud kokkulepete olemasolu, mida sõltumatud osapooled üldjuhul ei teeks. Euroopa Kohus on ka maksuvaidlustes

⁵¹⁷ EKo *Schriever*, p 37, 39.

⁵¹⁸ Vt selle kohta – EKo *Zita Modes*, p 28.

⁵¹⁹ EKo 10.09.2009, C-97/08, *Akzo Nobel vs komisjon*, p 60–63; EK 04.06.2009, C-8/08, *T-Mobile Netherlands e.a.*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek, p 87–89.

⁵²⁰ EKo *Akzo Nobel*, p 61; vt ka EKo *Chemical Industries*, p 136, 137.

⁵²¹ EKo 07.01.2004, liidetud kohtuasjades C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, *Aalborg Portland jt*, p 261; EK 21.09.2006., C-105/04 P, *Nederlandse Federatieve Vereniging voor de Groothandel op Elektrotechnisch Gebied*, p 125. Konkurentsioigust puudutavates kohtuasjades tuleb arvestada, et tegevuse konkreetsete tagajärgede arvessevõtmine on ebavajalik, kui ilmneb, et isiku tegevuse eesmärk oli takistada, piirata või kahjustada konkurentsi ühisturul. See on isegi siis keelatud, kui puudub konkurentsivastane mõju turule. See-eest maksuvaidlustes on maksueelis tagajärjena õiguse kuritarvitamise primaarseks tunnuseks ja mõiste „eesmärk“ ei tähistata olukorda, mil riik saaks ohu tõrjumiseks sekkuda.

viidanud õiguslike, majanduslike ja/või isiklike suhete olulisusele, kui hinnatakse ebakohase tehingu tegelikke eesmärgi.⁵²² Euroopa Kohus on leidnud, et

„siseriiklik kohus võib tema ülesandeks oleva hindamise raames arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt näiliku olemust kui ka asjaomaste ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid [...], kuna need aspektid võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki.“⁵²³

Euroopa Kohus ei ole maksuasjades siiski omavahelise seotuse olemasolule määravat tähtsust omistatud. Kohtuasjas *WebMindLicenses* tõusetus mh küsimus sellest, kas litsentsiandjast äriühingu tegevusel kuritarvituse eesmärgi tuvastamiseks on oluline asjaolu, et litsentsiandja äriühingu tegevjuht ja ainuaktsionär oli oskusteabe looja, ning, et sama isik mõjutas või kontrollis selle oskusteabe arendamist ja kasutamist. Liikmesriigi maksuhalduri hinnangul võis antud olukorras üksnes varjata maksumaksja tegevust teise juriidilise isiku nime taha, et osutada selleks teenuseid teise riigi madalamate maksumäärade kasutamise eesmärgil. Euroopa Kohus on leidnud eelnimetatud kohtuasjas, et asjaolu, et oskusteabe looja mõjutas ja kontrollis selle oskusteabe arendamist ja kasutamist ning sellel põhinevate teenuste osutamist, ei ole iseenesest määrav kuritarvituse tuvastamiseks. Kohus suunas liikmesriigi kohut leidma vastust küsimusele, kas tehingutesse kaasatud äriühing teostas majandustegevust enda nimel ja omal vastutusel, ehk kas see äriühing oli iseseisvaks teenuse osutajaks.⁵²⁴ Maksude vältimise tunnuseid ei saa seetõttu laiendavalt tõlgendada, sest selles kätkeb oht, et tehingu asjaolud võivad olla *ex-post* vaatleja silmis põhjendatavad peamiselt kuritarvitamisena. Näiteks varade võõrandamine seotud isikule enne maksuobjekti tekkimist või vara müük pärast soodsama maksumääraga riiki emigreerumist, mil maksukoorumuse vähendamise eesmärki võib pidada tõenäoliseks. Arvestada tuleb lisaks tegevuse majanduslike põhjendustega, et hinnata maksueelise ja põhjendatud äriliste huvide tasakaalu.

Eesti kohtu- ja halduspraktikas on samuti aktsepteeritud seisukohta, et asjaosaliste omavaheliste isiklike, äriliste ja/või majanduslike suhete olemasolust võib järeldada kokkulepet maksude vältimiseks. TuMS § 8 lõige 1 näeb ette ka „seotud isikute“ mõiste, mille kohaselt on isikud omavahel seotud, kui neil on ühine majanduslik huvi või kui ühel isikul on teise üle valitsev mõju. Seotud isikuga tehtud toiminguid on seadusandja käsitletud olukorrana, kus võib eeldada maksukohustuse vähendamise kavatsust, näiteks tehingu hinna

⁵²² EKo *RBS Deutschland Holdings GmbH*, p 34, 50, 51.

⁵²³ EKo *Part Service*, p 62.

⁵²⁴ EKo *WebMindLicenses*, p 44, 45. Vt ka EKo *Tanoarch*, p 25, 53. Eelviidatud kohtuasjas võis maksuhalduri hinnangul kuritarvitamisele viidata asjaolu, et üks juhatuse liige oli viie äriühingu omanik/juhatuse liige, mis olid teinud omavahel käibemaksuga maksustatavaid tehinguid. Euroopa Kohtu hinnangul võib nimetatud asjaolu olla kogumis üksnes üheks asjaoluks, mis võib tõendada õiguse kuritarvitamise eesmärgil tehtud tehingu olemasolu.

erinevus omavahel mitteseotud isikute vaheliste sarnaste tehingute väärtusest (TuMS § 50 lg 4), ja seetõttu on koormav maksustamine ka põhjendatud. „Seotud isiku“ mõistest tulenevat käsitlust on kohtupraktikas laiendatud ka nendele juhtudele, mil seadusandja ei ole seda normi koosseisulise tunnusena ette näinud. Riigikohtu halduskolleegiumi praktikast tuleneb seisukoht, et sisendkäibemaksu mahaarvamine või tagastamise taotlemine võib olla alusetu eeskätt näiteks juhtudel, kui tehingu poolte vahel esineb pettusele viitav seos.⁵²⁵ Sellistel juhtudel on kahtlus, et maksumaksjaga lähedalt seotud isikud ei juhi tehingu teise poole äriühingut mitte ärilistest huvidest, vaid ühisest maksueelise saamise eesmärgist lähtudes.

Riigikohus on aga märkinud, et ainuüksi isiklike ja/või majanduslike sidemete tuvastamine majandustehingu poolte vahel ei ole piisav, et põhistada tahtlikku maksudest kõrvalehoidumist.⁵²⁶ Maksudest kõrvalehoidmise tõkestamise eesmärk ei saa iseenesest põhjendada soodsamast maksustamisest keeldumist isegi juhul, kui tehinguosaliste eeldatavat tahet võiks pidada tõenäoliseks.⁵²⁷ Erinevalt konkurentsiasjadest on riigil maksuasjades suuremad võimalused tõendite kogumiseks, mistõttu ei ole järeldused põhjendatud ulatuses, mis ei arvesta tehingut iseloomustavate ja majanduslikult hinnatavate asjaolude kogumit lisaks asjaosaliste lähedasele seotusele. Riigikohtu halduskolleegium on korduvalt rõhutanud, et tahtlus võib tuleneda ettekirjutuse aluseks oleva õigusrikkumise iseloomust, maksuhalduri tuvastatud asjaoludest ja asjas kogutud tõenditest.⁵²⁸ Seetõttu ei põhine maksumaksja tegeliku tahte kindlakstegemine üldisele maksude vältimise olemasolu eeldusele toetuvale deduktiivsele argumentatsioonile, vaid baseerub konkreetsetele asjaoludele ja tõendatud seisukohtadest lähtuvatele järeldustele, millest kogumis selgub tehingu peamine eesmärk.⁵²⁹ Maksude vältimise presumptsioon, millega eeldatakse tahtlikku maksudest kõrvalehoidumist, on ka Euroopa Kohtu praktika kohaselt üldreeglina keelatud.

⁵²⁵ RKHKo 3-3-1-32-09, p 10. Vt ka näiteks RKHKo 3-3-1-39-03, p 10 ja RKHKo 3-3-1-50-03 p 10, nendes kohtuasjades seisnes pettusele viitav seos eelkõige selles, et tehingu teise poole majandustegevust korraldavad isikud tegutsevad, kas käibemaksu tagastamist taotleva äriühingu juhatuse liikmete juhiste alusel, nende kontrolli all, eelneval kokkuleppel või teadmisel.

⁵²⁶ Vt näiteks – RKHKo 3-3-1-15-13, p 12.

⁵²⁷ Vt lähemalt – RKHKo 3-3-1-3-09, p 11; RKHKo 3-3-1-47-15, p 15, 16.

⁵²⁸ RKHKo 3-3-1-54-01, p 2; RKHKo 3-3-1-74-09, p 9.

⁵²⁹ Vt näiteks – RKHKo 3-3-1-52-09, p 18.

4.4.2.2. Mõistlikud ärilised põhjendused tehingu hindamise kriteeriumina

Euroopa Kohtu praktika kohaselt on maksustatava tehingu kvalifitseerimise põhikriteeriumiks tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine, mitte niivõrd kokkulepitud lepingutingimused.⁵³⁰ Seega tuleb arvestada tegelikku olukorda, mida lepingutingimused peaksid kajastama, kui tehing järgiks majanduslikku sisu. Nimetatud tunnused peavad olema objektiivselt sedastatavad. Riigikohtu praktikas on seejuures eristatud piisavalt selgeid asjaolusid ja asjaolusid, mida tuleb kõrvalehoidmise eesmärgi tuvastamiseks tuvastada ja tõlgendada. Näiteks *Madis Kaalu* kohtuasjas on Riigikohus leidnud, et:

„faktiliste asjaolude pinnalt, millest tuleneb piisavalt selgelt maksudest kõrvalehoidmise eesmärk oleks järelduse eiramine selgelt ebamõistlik.“⁵³¹

Äriliste põhjenduste väljaselgitamisel tuleb lähtuda asjaolust, et maksumaksja kavatsusi tuleb arvesse võtta siis, kui need väljendavad tahet saavutada eelis näilikult loodud tingimuste abil.⁵³² Riigikohus on sellistel juhtudel tõstatanud hüpoteetilise küsimuse: kas maksumaksja oleks lepingu sõlminud ka sellise äriühinguga, mis pole tema kontrolli all.⁵³³ Tehingu juriidilise vormiga võidakse varjata tehingu tegelikku majanduslikku sisu, mistõttu on tehingu juriidilise vormi ebakohasus üheks oluliseks õiguse kuritarvitamise indikaatoriks. Järelduste tegemisele võib kaasa aidata objektiivne vaatleja *ex ante* vaatenurk, kes erapooletu kolmanda isikuna hindab tehingu kohasust käsitletavas situatsioonis.

Kolmanda isiku käsitlese järgi on maksuhaldur hinnanud praktikas õigust kuritarvitavaks olukorra, kui tehing on tehtud ebamõistlikel tingimustel või puudub mõistlik põhjendus vaadeldava õigusliku toimingu tegemiseks. Maksuseadustes ei ole käsitletud lähemalt terminit „mõistlik“ tehingu iseloomustamiseks, kuid praktikas on termin olnud kasutuses tehingut ebakohasena (näilikuna) kirjeldamisel.⁵³⁴ Sisu poolest sarnaneb kasutatud termin „mõistlik“ võlaõiguses tuntud mõistlikkuse põhimõtte olemusega, mille järgi loetakse VÕS § 7 lg 1 alusel „võlasuhtes mõistlikuks seda, mida samas olukorras heas usus tegutsevad isikud loeksid tavaliselt mõistlikuks.“ Järelduste tegemiseks võib asjaolude hindaja sel juhul arvestada võlasuhte olemust ja tehingu eesmärki, vastava tegevus- või kutseala tavaid ja praktikaid, samuti muid asjaolusid (VÕS § 7 lg 2). Mõistlik käitumine tähendab kõrgemate standarditega käitumismudeliga arvestamist, mida mõistlikult käituv isik jälgiks oma majanduslike huvide realiseerimisel ja õiguste teostamisel, mistõttu võib ebamõistlik õiguste

⁵³⁰ Vt selle kohta EKo 07.10.2010, liidetud kohtuasjades C-53/09, C-55/09, *Loyalty Management UK ja Baxi Group*, p 39, 40.

⁵³¹ Vt – RKHKo 3-3-1-57-08, p 13. Vt ka RKHKo 3-3-1-52-09, p 15; RKHKo 3-3-1-23-09, p-d 14, 15; RKHKo 3-3-1-74-09, p 9.

⁵³² RKHKo 3-3-1-59-09, p 16.

⁵³³ RKHKo 3-3-1-57-08, p 12.

⁵³⁴ RKHKo 3-3-1-52-09, p 19; RKHKo 3-3-1-59-09, p 19.

teostamine olla kvalifitseeritav kui hea usu vastane käitumine.⁵³⁵ Võlaõiguses on mõistlikult käituvat lepingupoolt kirjeldatud isikuna, kes käitub arukalt ja heas usus, mis tähendab ka eetiliselt korrektset käitumist. Mõistliku käitumise vastandina on maksuhaldur kasutanud õigust kuritarvitava maksumaksja tegevuse tunnuseks „tegevuse ebamõistlikkust.“

Eestis on maksuhaldur püüdnud majanduslikult ebaotstarbeka või ebamõistliku tegevuse kirjeldamise kaudu põhjendada maksukohustuslase tehingute ärilist põhjendamatus ja seeläbi maksude vältimist. Nimetatud seisukoha järgi annavad sellised asjaolud ettekujutuse maksukohustuslase subjektiivsetest kaalutlustest, sest mõistlik ärilisest edust huvitatud ettevõtja ei teeks kahjulikke tehinguid. Seetõttu tuleks maksukohustuslase tegevust käsitleda objektiivse kõrvaltvaataja pilgu läbi, et saada vastust küsimusele, kas ettevõtja tegevus on olnud vajalik.⁵³⁶ Maksuhaldur on erinevates vaidlustes tuginenud tehingute ebamõistlikkuse argumendile, mis ei ole aga alati edu toonud. Näiteks on Riigikohus *Titanium System OÜ* kohtuasjas rõhutanud, et ettevõtluseks tehtud kulutused ei pruugi alati olla efektiivsed.⁵³⁷ Selles lahendis on kohus leidnud, et ettevõtlusega seotuse puudumist ei saa põhjendada üksnes asjaoluga, et tehtud kulutus oli ebamõistlik ja soetatud kaup või teenus ei aidanud ettevõtja plaanidest hoolimata kaasa ettevõtlusele. Samale järeldusele on Riigikohus jõudnud *OÜ Erwes Eesti* kohtuasjas, mille järgi on tehingu hind poolte kokkuleppe küsimus, mida ei saa korrigeerida põhjusel, et see on ebamõistlik või majanduslikult põhjendamatu.⁵³⁸ Seejuures ei tohiks maksuhaldur maksuseaduses kasutatavaid mõisteid sisustada mõistlikkusest lähtudes, näiteks TuMS § 51 lõige 1 nimetatud „ettevõtlusega seotud kulu“ selle kaudu, kas kauba või teenuse hind on ebamõistlik, majanduslikult põhjendamatu, möödapääsmatult vajalik jne.⁵³⁹ Vastupidisel juhul tekiks avalikul võimul õigus sekkuda eraõiguslike subjektide valikutesse oma õiguslike toimingute juriidilisel kujundamisel.

Maksuõigussuhetes tuleks mõistlikkust käsitleda piiritleva argumendina ebamõistlike tehingute eristamiseks, kui tuleb hinnata majandustegevuse struktuuri ärilist loogikat. Maksumaksja mõistlik tegevus viitab asjaolule, et tehingud

⁵³⁵ I. Kull. VÕS § 7 kommentaar, komm 4.1. – P. Varul, I. Kull jt (koost). Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Juura: Tallinn 2016. J. Rawlsi järgi on „mõistlik“ intuitiivse moraali põhiidee – seda võib rakendada nii isikutele, nende otsustele ja tegudele, kui ka printsiipidele ja standarditele. Vt lähemalt – Rawls, lk 143.

⁵³⁶ G. Colombaioni. Compatibility with EU Law of Rules Limiting the Deductibility of Interest and Other Financial Payments – E. Pinetz, E. Schaffer (eds). Limiting Base Erosion. Vienna: Linde 2017, p 386.

⁵³⁷ RKHKo 3-3-1-43-09, p 14.

⁵³⁸ RKHKo 3-3-1-67-08, p 19. Riigikohtu halduskollegium on hilisemas kohtuasjas nr 3-3-1-71-12 tehtud otsuses leidnud, et erandkorras, kui tehingu asjaolud viitavad kahtlusele, et ostjal oli selle tehingu kujundamisel kavatsus saavutada suurema summa sisendkäibemaksu mahaarvamine, kui müüja oleks reaalselt sellelt tehingult riigile käibemaksu tasunud, võib kohaldada MKS § 83 lõiget 4 ning korrigeerida tehingu väärtust vastavalt selle tehingu väärtusele, mida pooled tegelikult silmas pidasid.

⁵³⁹ RKHKo 3-3-1-69-09, p 19.

on äriiselt otstarbekad ja vajalikud, mida ei tuleks vaadata eraldi tehingu eesmärgist ja olemusest. Maksukohustuslase maksude vältimise tahtluse tõendamiseks on oluline vaadata kogumis erinevaid tegureid, mis kontekstis moodustavad ühtse terviku. Kui lisaks ebamõistlikule tehingule on kindlad viited tehingutes osalejate omavaheliste juriidiliste, majanduslike või isiklike sidemete kohta ja ilmneb tegevuse etteplaneeritus, siis on alust väitele, et tehingute ülesehitus on kantud maksudest kõrvalehoidumise kavatsusest. Lisaks võib välja tuua asjaolusid, millest teadmine on ajendanud maksukohustuslast teatud tehingu vormi kasuks otsustama. Nn *Hansapanga aktsiate* kohtuasjas on Tallinna Ringkonnakohus omistanud tähenduse tõigale, et E. Siff on Hansapanga nõukogu liikmena osalenud aktiivselt aktsia hinnakujunduse protsessis, mistõttu oli teadlik aktsiate võõrandamisest ja ülevõtmise hinnast.⁵⁴⁰ Aktsiate odavam loovutamine endaga seotud äriühingule ei olnud mõistlikult äriiselt põhjendatav. Nimetatud asjaoludega on kohus põhjendanud füüsilise isiku motiive, sest kahtluse alla seatud tehingud, mis järgnevad maksuobjektist teada saamisele, väljendavad põhjuslikku seost isiku valikutest.

4.4.2.3. Eluline usutavus tehingute kogumi hindamise kriteeriumina

Vastus küsimusele, kas konkreetse tehingu puhul on tehingu pooled varjatud või moonutatud majanduslikus sisus kokku leppinud, eeldab asjaosaliste poolseid selgitusi teostatud õiguslike toimingute osas. Vaieldav on maksude vältimise tuvastamine asjaosaliste väljendatud tahtele toetudes, sest sel juhul seatakse esikohale füüsilise isiku psüühiline seisund tehingu tegemisel, mitte aga läbi viidud tegevuse majanduslik loogika. Siiski tuleb arvestada füüsilise isiku avaldatud tegelike eesmärkidega, kui selgitustel on seos objektiivsete asjaoludega. Objektiveeritud tahtele võib osutada tegevuse plaan enne õiguslike toimingute alustamist. Riigikohus on kohtuasjas *OÜ Põlluviljad* kaalunud väidet, mille järgi on sisendkäibemaksu arvestamine põhjendatud, sest tulevikus, mil majutuseks sobilik ehitist on valmis, hakatakse ehitist kasutama ettevõtluses majutusteenuse osutamiseks. Maksuhaldur oli selles kohtuasjas toetunud MKS § 83 lg 4 ja leidnud, et maksumaksja ja ehitustööde teostajate vahel ei olnud tehinguid toimunud, seega tehingud olid näilised. Ehitist valmis ehitusteenust näiliselt osutava äriühingu poolt kinnistule, mille omanik ja maksumaksja juhatuse liige on ammused tuttavad ning puhkemaja projekti kohta andsid pooled ebausaldusväärseid ja ebamäärased selgitusi, mistõttu oli

⁵⁴⁰ Tln RingKo 30.01.2009, 3-07-2592, p 11. Teise astme kohus on enda järeldused rajanud RKKHo 3-3-1-67-08, p 13, kus Riigikohus on juhtinud maksukohustuslase eesmärgi kindlaks tegemisel alama astme kohtute tähelepanu asjaolule, et „kõrvalehoidumise eesmärgi võivad kinnitada asjaolud, et M. Kaal andis aktsiad üle tema kontrolli all olevale äriühingule ajal, kui oli selge, et need tuleb peatselt võõrandada Swedbankile, mis äriühingu poolt ka toimus.“

Riigikohtu hinnangul maksuhalduri poolt ka piisavalt veenvalt põhjendanud, et tehingud olid ebakohase juriidilise vormiga.⁵⁴¹

Olgugi, et töövõtulepingute näilisus leidis kinnitust, tõusetus küsimus, kas kinnistuga seotud kaupu ja teenuseid on soetatud majandustegevuse tarbeks, ehk kas need on äriliselt põhjendatavad. Tuleb silmas pida, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte järgi tuleb sisendkäibemaks maha arvata kohe maksustatava käibe tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel, sõltumata sellest, millal tegelikult hakatakse kaupa või teenust majandustegevuses kasutama. Tulevikus toimuvad sündmused ei ole aga faktipõhiselt tõendatavad, mistõttu on vajadus tegeliku eesmärgi tuvastamise reegli järele. Riigikohus on kohtuasjas leidnud, et:

„maksukohustuslasele tuleb anda võimalus esitada tõendid ja põhjendused näitamaks, et kaupu ja teenuseid on soetatud majandustegevuse tarbeks. Kui äriplaani teostumiseks pole õiguslikke või muid takistusi ning äriplaani on usutatav, tuleb maksukohustuslasele anda võimalus arvata sisendkäibemaks kohe maha.“⁵⁴²

Mõistlikkuse argumendist lähtudes tuleb maksumaksja tegevust hinnata nn elulise usutatavuse vaatenurgast, mis täiendab eelkirjeldatud näilike tehingute käsitlust. Ebakohase juriidilise vormiga tehingu olemasolu muudab tõendamiskoormust maksumaksja kahjuks, kuid annab seejuures äriliste põhjenduste hindamiseks juurde uue aspekti. Asjaolude „eluline usutatavus“ kontrollib seda, milline on selgitustes kajastuvate asjaolude üldine tõenäosus.⁵⁴³ Näiteks OÜ *Atmosphere* kohtuasjas on Riigikohus leidnud, et olukorras, kus füüsilise isiku raha eest on soetatud korteriomand ja temale oli läbi mitme tehingu antud korter üürile, ei ole teist mõistlikku selgitust peale selle, et loodi ebaõige ettekujutus kinnistu kasutamisest maksumaksja majandustegevuses.⁵⁴⁴ Seega võib elulise usutatavuse kriteeriumi vaadelda täiendava võimalusena, mille abil selgitada kaudsete tõendite ja asjaolude kogumi põhjal, et maksumaksjal oli maksude vältimise kavatsus, sest puudus tõsiselt võetav äriplaani. Äriliste põhjenduste puudumine selguks maksumaksja tegevuse mõtestamisel olukorras, kus ta võis majanduslikke ja maksunduslikke asjaolusid ette näha, s.t tegevus oli ette planeeritud.⁵⁴⁵

⁵⁴¹ RKHKo 3-3-1-53-16, p 2, 17.

⁵⁴² RKHKo 3-3-1-53-16, p 18.

⁵⁴³ RKHKo 3-3-1-32-09, p 19. Vt ka RKHKo 3-3-1-28-16, p 9 ja RKHKo 3-1-1-61-08, viimases on Riigikohtu kriminaalkolleegium hinnanud süüdistatava ütluste usaldusväärsust, kõrvutades ütlusi tegelike asjaoludega ja ütlustest kajastuvate asjaolude esinemise üldist tõenäosust.

⁵⁴⁴ RKHKo 3-3-1-33-12, p 12; RKHKo 3-3-1-23-12, p 20. RKHKo 3-3-1-17-13, p 16.

⁵⁴⁵ Maksude vältimist iseloomustab planeeritud tegevus. Näiteks kui maksukohustuslane ei saanud tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavates tehingutes kasutada kaupu või teenuseid, mille puhul tekib mahaarvamise õigus, jääb mahaarvamiseõigus alles, kuna sellisel juhul puudub igasugune pettuse või kuritarvituse oht. Vt – EKo 22.03.2012, C-153/11, *Klub OOD*, p 47.

Tahtlus varjata tehingu majanduslikku sisu võib ka piisavalt selgelt järelduda valitud tehingu vormist, millest tekkinud õigussuhe ei kajasta tegelikku tsiviilõiguslikku olukorda. Näiteks on Tallinna Ringkonnakohus *Wasp Project* kohtuasjas jõudnud järeldusele, et üheaegselt osaühingu juht, osanik ja ainus töötaja, kes on otsustanud tasuda endale sissetuleku dividendina on teadlikult vältinud töötasu maksmist, ainsa eesmärgiga vähendada enda maksukohustust.⁵⁴⁶ Nimeetatud kohtuasjas on kohus tuvastanud, et osaühing on hoidnud kunstlikult palgakulud minimaalsed, et osanik saaks oma igakuise sissetuleku dividendina, makstes samal ajal juhatuse liikme kohustuste täitmise eest miinimumpalka. Füüsiline isik on igapäevase tööga panustanud juriidilise isiku tegevusse ja on saanud aktiivse tegevuse tulemusena tulu, mistõttu tuleb osa väljamaksetest käsitleda juhatuse liikme tasuna, mida tuleb lisaks tulumaksule maksustada ka sotsiaalmaksuga (SMS § 2 lg 1 p 4). Maksuõiguslik kvalifikatsioon ei sõltu sellest, kas dividende makstakse õigusvastaselt või kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast.⁵⁴⁷

Lähtudes tehingu objektiivsetest asjaoludest tuleb saada seega kinnitust seisukohale, et maksumaksja on soovinud makse vältida. *Sylvesteri* kohtuasjas on Riigikohus selgitanud, et

„sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama tehingu majandusliku sisu puudumist, võiksid olla näiteks tehingutes osalejate vahelised juriidilised, majanduslikud ja/või isiklikud sidemed; tehingute jada, kus ühe tehingu käigus tekkinud õigussuhe oleks olnud ülejäänud tehingute tegemiseta mõttetu; sellise jada etteplaneeritus; jadas mõne etapi puhul majandusliku eesmärgi puudumine; tehingute ebaloolumikkus võrreldes tavalise majandustegevusega; tehingute ajaline järgnevus ja kiirus.“⁵⁴⁸

Eeltooduga on antud juhis, mida maksuhaldur peab võtma aluseks tahtluse tuvastamiseks, et sedastada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil kujundatud õigussuhted. Antud Riigikohtu käsitus haakub Euroopa Kohtu otsustes, näiteks *Halifax* või *Part Service* väljendatud seisukohtadega, mis on välja kujunenud Ühendkuningriigi maksuhalduri poolt esitatud asjaolude alusel. Maksuvaidlustes on alates *Ramsey* kohtuasjaga lisandunud praktikasse käsitus, mille kohaselt ei järgne omavahel seotud tehingute tegemisele, mille eesmärgiks on kogumis luua võimalused maksude vältimiseks, maksustamise seisukohast soodsam tagajärg.⁵⁴⁹ Kohtu seisukoha järgi tuleb tehingute jada vaadata ühe kogumina, millega välistada majandusliku sisuta tehingud ja tuvastada tehingute tegelik eesmärk, mis vastaks maksunormi mõtte.⁵⁵⁰ *Ramsey* või ka tehingute jada

⁵⁴⁶ TlnRinKo 30.11.2008, 3-08-364, p 7.

⁵⁴⁷ RKHKo 3-3-1-90-07, p 15.

⁵⁴⁸ RKHKo 3-3-1-23-09, p 15.

⁵⁴⁹ *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners, Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling*, [1982] A.C. 300.

⁵⁵⁰ Tooma, p 56.

doktriinile (*step transactions*) tuginemiseks peavad esinema järgmised elemendid:

- 1) esinevad nii ajaliselt kui ka ruumiliselt seotud tehingud, mis on eelnevalt kokkulepitud ja viiakse plaanipäraselt ellu,
- 2) vahepealsetel tehingutel ei ole iseseisvat ärilist eesmärki, kuid iga tehing aitab lõppkokkuvõttes kaasa maksude vältimisele.⁵⁵¹

Ramsey doktriin langeb osaliselt kokku *substance over form* põhimõttega, sest ärilise eesmärgi tuvastamiseks tuleb leida need faktilised asjaolud, mis vastaksid maksustamise aluseks olevale majanduslikule sisule.⁵⁵² Tehingu äriline eesmärk või saavutatavad tulemused määravad ära vajaduse, kas toetuda maksude vältimise reeglile või tunnustada maksukohustuslase valitud vormi. Nimetatud reeglite kasutamisega tuleb silmas pidada ka neid maksukohustuslast mõjutanud faktoreid, millega ei saada vahetult majanduslikke tulemusi, vaid võidakse luua uusi väärtusi ettevõtja huve arvestades (nt ümberkorraldused ettevõtte paremaks juhtimiseks).⁵⁵³ Ühendkuningriigi lähenemine maksude vältimise eesmärgil tehtud tehingute tõlgendamisel seab maksuõigusliku hinnangu andmisel esikohale tehingute ja toimingute ärilised põhjendused.

Tahe tegutseda maksukohustuse vähendamise sihiga selgub seega majandustegevuse analüüsimise tulemusena. Seejuures viitab ka ATAD artikli 6 lõike 2 sõnastus vajadusele tuvastada kooskõla maksumaksja tegutsemise põhjuste ja tegeliku majandusliku olukorra vahel. Pahauskse tegevuse tunnuseid võib seega järeldada teatud hulgast näitajatest, mis kogumis vaadelduna võivad teistsuguse loogilise seletuse puudumisel kujutada endast tõendit maksuseaduse rikkumise kohta. Ebakohane tehing peab olema ebamõistlik võrreldes tavapärase tehinguga samas situatsioonis, näiteks kaasneb maksumaksja tehinguga või toiminguga suurem halduskulu (teises liikmesriigis vaheäriühingute loomise kulu ja juhatusel liikmete tasu) või muutub vahepealsete õiguslike toimingute tõttu keerulisemaks ärilise eesmärgi realiseerimine ja seeläbi suurenevad ettevõtja ärilised riskid. Tihedad asjaosaliste isiklikud, ärilised ja/või majanduslikud seosed kinnitavad seejuures varem kokkulepitud peamiselt maksude vältimise eesmärgil loodud maksuskeemi olemasolu.

⁵⁵¹ R. M. Ballard, P. E. M. Davison. United Kingdom. – Zimmer (ed), pp 579–580.

⁵⁵² Võrreldes Ühendkuningriigi kohtupraktikat USA-ga omab viimane veelgi rikkalikumat põhimõtete kompleksi maksustatavate tehingute tõlgendamiseks, millest olulisemad on näiliste tehingute, seotud tehingute ja ärilise eesmärgi doktriinid. Vt selle kohta põhjalikumalt – R. McMechan. *Economic Substance and Tax Avoidance: an International Perspective*. Toronto: Carswell 2013, pp 222–227.

⁵⁵³ B. Banoun. *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law*. – *Bulletin of International Taxation* 2002/56 (8), p 489.

4.5. Tõendamiskoormuse jaotus

4.5.1. Tõendatavad asjaolud õiguse kuritarvitamise tuvastamisel

Euroopa Kohus on oma otsustes rõhutanud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisreeglitega nii-võrd, kui see ei kahjusta liidu õiguse tõhusust, kas põhikohtuasjas on kuritarvituse koosseis täidetud.⁵⁵⁴ Maksude vältimise tõkestamise reeglis sisalduvate objektiivsete ja subjektiivsete elementide tõendamise kohustus nõuab liikmesriigilt ka kohaseid eeskirju tõendamiskoormuse jaotamiseks maksumenetluses. Seega tõusetub küsimus, kas õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest on mõjutatud liikmesriigi maksude vältimise tõendamise reeglid. Euroopa Kohtu kohtujurist P. Léger on seejuures kohtupraktikale tuginedes selgitanud, et maksumaksja peab saama tõendeid esitada vastavalt siseriiklikele tõendamist puudutavatele sätetele, kui sellega ei kahjustata ühenduse õiguse tõhusust.⁵⁵⁵ Probleemiks võib aga kujuneda olukord, kus maksumaksjale pannakse ületamatult tõendamiskoormus, mille mõju õiguste ja vabaduste teostamisele on võrdväärne maksude vältimise tõkestamise üldreegliga.⁵⁵⁶

Üldpõhimõtte järgi tuleb riigivõimu volitusi tõlgendada kitsendavalt, kuid üksikisiku õiguseid laiendavalt (*in dubio pro libertate*).⁵⁵⁷ Soodsamast maksustamisest lähtuv maksuskeem võib põhjendada maksude vältimise olemasolu, kuid sellest argumendist lähtuvat maksustamist piirab keeld seada eeldusi maksude vältimises ja teiseks, liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise üldreegel saab kohalduda üksnes ebakohase juriidilise vormiga tehingute korral. Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriigi tõendamise reeglid peaksid sisaldama võimalust, et:

„[...] esiteks maksukohustuslasele antakse iga kord, kui sellise skeemi olemasolu ei saa välistada, võimalus ilma ülevõtte halduskohustustele allumata esitada tõendeid võimalike äriiliste põhjuste kohta, miks antud tehing tehti.“⁵⁵⁸

Euroopa Kohus on jõudnud *Thin Cap* kohtuasjas, milles oli tegemist nn alkapitalisatsiooni reeglite kohaldamisega, järeldusele, et asutamisvabaduse piirangut saab õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist.⁵⁵⁹ Maksuhalduril tuleb

⁵⁵⁴ EKo 03.09.2014, C-589/12, *GMAC UK Plc*, p 46; EKo *Emsland-Stärke*, p 54.

⁵⁵⁵ EKo *Cadbury Schweppes plc*, kohtujuristi P. Léger ettepanek, p 145.

⁵⁵⁶ J. S. Schwarz. Abuse and EU Tax Law. Bulletin for International Taxation. 2008/62 (7), pp 292–293.

⁵⁵⁷ L. Lehis. Means Ensuring Protection of Taxpayer's Rights in Estonian Tax Law. Juridica International 1999/IV, p 103.

⁵⁵⁸ EKo *Thin Cap*, p 82, 83.

⁵⁵⁹ EKo *Thin Cap*, p 74. Õigustus koormavaks maksustamiseks tuleneb asjaolust, et kasumi ülekandmine teise riiki riivab liikmesriikide õigust teostada maksupädevust riigi

seega veenvalt põhjendada nii tehingu juriidilise vormi ebakohasust või näilikkust, kui ka selle tulemusena tekkinud põhjendamatu maksueelise olemasolu. Majanduslikule sisule vastavate äriliste põhjenduste puudumist on aga maksuhalduril negatiivse asjaoluna raske tõendada, sest võimalused esitada tõendid selle kohta, et maksumaksja arvelt tehtud maksed ei ole seotud majandustegevuse eesmärgiga, on piiratud. Näiteks on Euroopa Kohus aktsepteerinud olukorda, et maksukohustuslasele on antud võimalus tõendada, et tütarettevõtjal teises riigis on reaalne tegevuskoht (vara, vahendid ja töötajad).⁵⁶⁰ Seega tuleb hinnata väidet, et maksumaksja on kohustatud äriliste põhjuste kohta tõendeid esitama.

Riigikohtu praktikas on kohtuasjades juhitud maksuhalduri tähelepanu MKS § 11 sätestatud uurimispõhimõttele, mille kohaselt on maksuhalduril kohustus välja selgitada tegelik olukord, et tuvastada maksusuhtes olulised asjaolud.⁵⁶¹ Maksuhalduril on objektiivsete asjaolude tõendamiskoormus, millele korrespondeerib maksukohustuslase poolt vaadatuna kohustus teatada maksuhaldurile kõik talle teadaolevad asjaolud, mis omavad või võivad omada maksustamise seisukohast tähendust (MKS § 56 lg 1). MKS § 150 lõikes 1 sätestatud reegli järgi lasub maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral kohtus maksukohustuslasel kohustus tõendada, et maksusumma määrati valesti.

Eeltoodud sätetest ei saa siiski teha järeldust, et Eestis on maksumaksja kohustuseks tõendada õiguse kuritarvitamise puudumist. Maksumaksjal tuleb esitada andmed ja tõendid, mis on vajalikud maksukohustuse määramiseks, selle kohustuse täitmisega on ka saavutatud MKS § 56 silmas peetud tulemus.⁵⁶² Juhul, kui maksukohustuslane ei täida kaasaaitamiskohustust kuritarvitamise tõendamisel, siis ei too see käitumine iseenesest kaasa koormavat maksustamist, sellisel juhul ei kasuta ta maksumenetluses võimalust asjaolusid selgitada. Maksumaksja võib maksumenetluse kestel osutada sellele, et maksuhalduri väited ei pruugi olla usutavad või piisavalt tõendatud. Vastasel korral pöörduks tõendamiskohustus õigusvastaselt maksumaksja kahjuks: ta peaks esitama tõendeid selle kohta, et ta ei ole rikkumises osalenud ehk tulemuseks oleks nende puhul *probatio diabolica*.⁵⁶³ Õigus esitada tõendeid peab olema

territooriumil läbi viidud tegevuste osas, kahjustades sellega maksustamise õiguse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel. Vt ka – EKo *Cadbury Schweppes*, p 56.

⁵⁶⁰ EKo *Cadbury Schweppes*, p 55, 59. Tõendite esitamise kohustust on põhjendatud ka vajadusega jõuda enne rikkumise sisulist käsitlemist selgusele, kas maksumaksja on kaasuse asjaolusid arvestades liidu õiguse kohaldamisalas. Vabaduse ärakasutamisel on formaalsed eeldused täidetud. Vt lähemalt – Cerioni, p 806.

⁵⁶¹ RKHKo 3-3-1-18-10, p 19. Vt lähemalt – Lehis (2012), lk 109.

⁵⁶² Maksukorralduse seaduse eelnõu nr 886 SE seletuskiri (viide 338). Seletuskirjas on selgitatud, et mida suurem on kaasaaitamise kohustuste rikkumine, seda väiksem on seletuskirja kohaselt ka maksuhalduri kohustus maksukohustuse määramisel täpselt seadust järgida, nt maksusumma määramine hindamise teel (MKS § 94), kui maksumaksja ei taga maksuhaldurile maksustamiseks vajaminevat informatsiooni.

⁵⁶³ Vt lähemalt – Terra/Wattel, p 568. *Probatio diabolica*, s.o võimatu tõendi esitamise nõue. Võimatu tõendi kohta vaata näiteks EKo 14.07.2005, C-435/03, *British American*

võimalikult efektiivne maksumenetluses tulemuslikuks osalemiseks, millega riigivõimu poolt tagatakse maksustatavate isikute ärakuulamine, mida ei saa käsitleda maksude vältimise puudumise, kui negatiivse asjaolu tõendamise kohustusena.

Kohtuasjas *AS Salvete* tõusetus küsimus, kas äriühingu teostatud tööd juhatuse liikmest aktsionäri eramu ehitusel ja selle sisustamisel kujutavad endast tulumaksuga maksustatavat dividendi (TuMS § 50 lg 1) või tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustatavat erisoodustust (TuMS § 48 lg 1, SMS § 2 lg 1 p 7). Maksuskeemi järgi sõlmis AS Salvete juhatuse liige võlaõigusliku müügi- lepingu kolmanda isikuga, kes ostis kinnistu koos valmiva eramuga, mille pidi äriühing lepingu järgi valmis ehitama. Objektiivsete asjaolude alusel oli maksuhaldur kohtute hinnangul tuvastanud, et lepinguga on tahetud jätta mulje ostja olemasolust, kuid tegelikult on äriühingu arvel ehitatud maja kasutajaks ja kasu saajaks juhatuse liige. Maksuhaldur põhjendas erisoodustuse olemasolu ja sellega ka sotsiaalmaksu määramise vajadust asjaoluga, et äriühingu majanduslik olukord ei oleks võimaldanud selliseid väljamakseid teha dividendina. Selles lahendis on Riigikohus märkinud, et väljamaksed dividendidena maksmata jättes on „maksukohustuslane võtnud endale riski, et võimaliku maksuvaidluse korral võib dividendide väljamaksmise tõendamine olla raskendatud.“⁵⁶⁴

Subjektiivsete elementide osas on Riigikohus maksude vältimise üldsätte MKS § 84 kohaldamisel märkinud, et maksuhaldur peab tuvastama, kas maksukohustuslase tegevus oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude tasumise vältimiseks moonutatud õiguslik vorm.⁵⁶⁵ Tõendamiskoormuse maksukohustuslasele ülemineku küsimus ei teki aga enne, kui maksuhaldur on esitanud piisavalt tõendeid ja asjakohaseid põhjendusi, et väljamaksed on olnud erisoodustusena käsitletavad.⁵⁶⁶ Kui subjektiivsete asjaolude väljaselgitamine ei osutu võimalikuks, sest maksukohustuslane ei ole täitnud maksumenetluse käigus kaasaaitamiskohustust ning on sellega muutnud toimingute eesmärgi tuvastamise võimatuks, siis võivad määravaks osutuda faktilised asjaolud, mis kinnitavad maksudest kõrvalehoidumist.⁵⁶⁷ Ebakohase juriidilise vormi kasutamise, millega kajastati eelnimetatud väljamakseid ettevõtlusega seotud kuludena, satub maksukohustuslane paratamatult olukorda, kus ta ei suuda enda

Tobacco International Ltd, jt, p 28, 49. Kohtuasjas käsitleti Belgia käibemaksuseaduse artikkel 58 lõiget 1, mis võimaldas varastatud aktsiisikaubalt arvestatud ja tasutud käibemaksu tagasimaksmist juhul, kui maksumaksja tõendab, et pärast vargust ei ole kaubaga maksustatavaid tehinguid toimunud. Asjaolu, et varastatud kaup ei ole turustatud või et vargad on kauba hävitanud, on paratamatult tõendamise kohustus asjaolude kohta, mida maksumaksjal ei ole võimalik kindlaks teha, et kohane tõend esitada.

⁵⁶⁴ RKHKo 3-3-1-27-15, p 19, 20.

⁵⁶⁵ RKHKo 3-3-1-57-08, p 13.

⁵⁶⁶ TuMS § 48 lg 4 kohaselt on „erisoodustus igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse [...] isikule seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast.“

⁵⁶⁷ RKHKo 3-3-23-09, p 15.

jaoks maksuõiguslikult soodsamat asjaolu tõendada (dividendi maksmist). AS Salvete kohtuasja näitel selgus tehingu majanduslikult hinnatavate objektiivsete asjaolude kogumi põhjal äriühingust maksumaksjal eesmärk anda rahaliselt hinnatav soodustus isikule seoses viimase juriidilise isiku juhtimisorgani liikmeks olekuga.

Kohtupraktika järgi tuleb kohtul hinnata, kas maksuhalduri kogutud tõendid kinnitavad maksuhalduri seisukohta ja seavad kahtluse alla maksukohustuslase esitatud andmete õigsuse ning on samas piisavad selleks, et määrata kindlaks tasumisele kuuluv maksusumma. Kui maksuotsus on nõuetekohaselt motiveeritud, siis alles läheb tõendamiskoormis üle maksukohustuslasele.⁵⁶⁸ Tõendamiskoormuse üleminekut maksukohustuslasele on kohtupraktikas põhjendatud maksuhalduri piiratud võimalustega tõendeid koguda, mis on tihti maksu-
pettuse konspiratiivse iseloomu tõttu võimatu. Maksudest kõrvalehoidumise põhjendatud kahtlust kinnitavad seepärast enamasti asjaolud ja kaudsed tõendid kogumis. Põhjendatud kahtluse tõendamise standard on ka oluliselt madalam kui õigusvastase teo tõendamisel süüteomenetluses. Maksumenetluses piisab mõistlikust kahtlusest, mida tuleb maksuhalduri poolt objektiivsetele asjaoludele tuginedes veenvalt põhjendada.⁵⁶⁹ Mõistlik kahtlus maksude vältimises ei tähenda maksuhalduri subjektiivset hinnangut tehingule, sest see on objektiivne kategooria. Oluline on nende asjaolude ja tõendite äranäitamine, mis kahtlust eluliselt põhjendavad. Kohtu ülesanne on kontrollida, kas maksuhalduri esitatud tõendid kinnitavad kahtlust maksude vältimises, s.t juhul, kui maksuhalduri seisukohad on väheveenvad ja ei kinnita maksude vältimise eesmärki, ei ole alust vaadeldavate tehingute ümberkvalifitseerimiseks või kõrvale jätmiseks.

Seega mõjutab õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte lisaks tehingu sisulistele aspektidele ka majanduslikule sisule vastavate äriliste eesmärkide tõendamise kohustus. Maksukohustuslasel tuleb esitada tõendid ja põhjendused usutava äriplaani kinnituseks, näitamaks, et tehingud on osa majandustegevusest.⁵⁷⁰ Põhimõtte kohaldamine suurendab maksumaksja tõendamiskoormust, kuid aitab ka sisustada maksumaksja õigust ärakuulamisele ja seab maksuhaldurile kohustuse arvestada esitatavate äriliste põhjendustega.

4.5.2. Tehingu ärilise eesmärgi tõendamise kohustus

Äriliste eesmärkide tõendamise kohustus on maksumaksjale võimaluseks enda äriplaani selgitada ja tõendeid esitada, kuid tõendamiskoormuse üleminekul ei ole selgeid piire. Teadmatust põhjustab asjaolu, et ei ole juhiseid olukorrale, mil maksumaksjad saaksid kohustuse täitmata jätmise või puuduliku täitmise toimet ette näha ja seda eriti juhul, kui sellel võivad olla ettevõtjatele ebasoodsad

⁵⁶⁸ RKHKo 3-3-1-3-09, p 20; RKHKo 3-3-1-34-07, p 13; RKHKo 3-3-1-27-15, p 20.

⁵⁶⁹ RKHKo 3-3-1-15-13, p 13; RKHKo 3-3-1-76-14, p 19.

⁵⁷⁰ RKHKo 3-3-1-53-16, p 18.

tagajärjed. Võib väita, et tõendamiskohustuse ebaselgus võib olla vastuolus õiguskindluse põhimõttega ja olla ebaproportsionaalne.

Tuleb silmas pida, et maksukohustuslasel on kaasaaitamiskohustus aidata maksuhalduril tuvastada maksustamiseks olulised asjaolud ja alati ei ole vajadust tõendamise kohustust normina kehtestada. Kui isik ei taha endale soodsat asjaolu tõendada, võib olla põhjendatud koormav maksustamine, mis näiteks ilmnes *AS Technomar & Adrem* asjas, kus maksumaksja ei andnud maksuhaldurile teavet teises riigis asuvale pangakontole kantud raha kasutamise kohta. Selles asjas leidis kohus, et Eestis on maksuvabastuse eelduseks teenitud kasumi kasutamine ettevõtluses, mis peab olema tõendatud. Mistahes raha-ülekanne või sularaha väljamakse, mille tulemusena muutub äriühingu raha ettevõtluses kasutamise kontroll võimatuks, tuleb kohtu hinnangul maksustada TuMS § 51 lõike 2 punkti 3 kohaselt kui ettevõtlusega mitteseotud väljamakse.⁵⁷¹ *AS Technomar & Adrem* asjas kohaldatud säte ei sea siiski iseenesest maksukohustuslasele ebaproportsionaalset tõendamiskoormust, sest see sisaldab maksustamise alusena rahalist väljamakset, mille kohta ei ole esitada raamatu-pidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastavat algdokumenti. Teine olukord oleks siis, kui vaatamata tehingute kohta käiva dokumentatsiooni olemasolule, tuleks esitada tõendeid majandusliku sisu kohta, sel juhul oleks tegemist ebaproportsionaalse maksude vältimise tõkestamise erireeglga.

Arvestades tulumaksuseaduse muudatusi, võib leida kinnitust väitele, et Eesti seadusloome on võtnud suuna maksude vältimise eeldusi lubavate normide kehtestamiseks, mistõttu suureneb veelgi vajadus tõendamiskoormust jaotavate reeglite järele. Näiteks kehtib Eestis alates 01.11.2016 TuMS § 50 lg 1⁴, mille järgi ei maksustata tulumaksuga dividendi juhul, kui dividendi maksev residendist äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi teisest liikmesriigist niivõrd, „kuivõrd tehing või tehingute ahel on tehtud ärilistel põhjustel, mis kajastavad sellise äritegevuse jaoks vajalikku ja kohast majanduslikku sisu.“⁵⁷²

Nimetatud sätte alusel piisab maksude vältimise väljaselgitamiseks, kui tehingul puuduvad vajalikud ja kohased ärilised põhjendused. Mõistete sisu ei ole ka seaduseelnõu seletuskirjas tähelepanu leidnud, mistõttu ei ole selgust küsimuses, mida tähendavad mõisted „vajalik“ ja „kohane“, mistõttu jääb nende seos majandustegevuse ärilist põhjendatust kirjeldava või maksude vältimisena käsitletava tehingu sisu iseloomustava tunnuseks arusaamatuks. Varasemas kohtupraktikas on leitud, et maksuhalduril on piiratud võimalused maksumaksja äritegevuse vajalikkuse hindamiseks, sest mõningatel juhtudel võib tegevus osutuda lõppkokkuvõttes majanduslikult ebamõistlikuks. Majandusliku sisu puudumist tuleks aga vaadata tehingu majanduslikest tulemustest lähtudes, mis

⁵⁷¹ RKHKo 3-3-1-42-11, p 14.

⁵⁷² TuMS § 50 lg 1⁴ koosseisuliste tunnuste ja EL õigusele vastavuse analüüsi kohta vt käesoleva töö ptk 5.2.2.

on tulu- ja käibemaksu asjades erinev.⁵⁷³ Vähene asjaolude hindamise kohustus ja puudulikest majanduslikest argumentidest lähtuvate järelduste sisustamise võimalus avardeb liigselt maksuhalduri kaalutlusruumi maksude vältimise põhjendamisel, mida tuleks vältida.

Euroopa Kohus on kohtuasjas *SGI* käsitlenud olukorda, kus Belgia maksuhalduri arvates tuli CIR 1992 artikli 26 ja artikli 49⁵⁷⁴ alusel maksustatava tulu hulka arvestada residendist äriühingu poolt mitteresidendi tütarettevõtjale makstud intressita laen ja mitteresidendist emaettevõtjale tasutud juhtimistasu, sest Belgia maksuhalduri arvates on makstud summad ilmselgelt ebamõistlikud ja neil puudub igasugune seos asjaomastest teenustest saadud majandusliku kasuga. Rakendatavate õigusnormide eesmärk oli takistada käitumist, mis seisneb residendist maksumaksjate maksustatava summa vähendamises tasu maksmisega olematute teenuste eest, ainsa eesmärgiga vältida maksu, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tava-päraselt maksta. Küsimus oli selles, kas liikmesriigi õigusnorm on vastuolus asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise põhimõttega, mille kohaselt maksustatakse „ebatavalist” või „tasuta” soodustust residendist äriühingu tuluna, kui viimatinimetatu on andnud selle teises liikmesriigis asuvale äriühingule.⁵⁷⁵

Euroopa Kohus on *SGI* asjas leidnud, et liikmesriigi õigusnormid kujutavad endast asutamisvabaduse piirangut EÜ artikli 43 tähenduses koostoides EÜ artikliga 48. Seejuures on kohus märkinud, et võttes kogumis arvesse kahte asjaolu – vajadust säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja ennetada maksude vältimist – järgib Belgia õigusnorm EÜ asutamislepinguga kooskõlas olevaid legitiimseid eesmärke. Reegli sobivust hinnates on kohus jõudnud järeldusele, et maksude vältimise vastane reegel on kohane, kui antakse maksukohustuslasele iga kord, kui esineb kahtlus, et asjassepuutuvate äriühingute vaheline tehing ei vasta neile tingimustele, millistel see tehing oleks tehtud vaba konkurentsi korral, võimalus esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks selline tehing tehti.⁵⁷⁶ Euroopa Kohus on sellega aktsepteerinud n-ö ennetavat maksude vältimise vastast reeglit, kuid seda üksnes juhul, kui siseriiklik õigusnorm tugineb objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude uurimisele ning maksumaksja saab esitada seadusega sätestatud tähtjaks omapoolsed tõendid tehingu ärilise põhjendatuse kohta.

⁵⁷³ Vt lähemalt – EKo 06.07.2006, liidetud kohtuasjades C-439/04, *Axel Kittel* ja C-440/04 *Recolta Recycling SPRL*, p 56–58. Käesolevas doktoritöös ei käsitleta käibemaksupettusest osavõtmist, sest see ei ole seotud õiguse kuritarvitamisega tehingu vormi moonutamise teel, mistõttu antud teemaga seotud probleeme lähemalt ei avata.

⁵⁷⁴ Belgia Kuninga 10. aprilli 1992. aasta otsusega kooskõlastatud ja 12. juuni 1992. aasta seadusega kinnitatud *code des impôts sur les revenus* (tulumaksuseadustik; väljaande Moniteur belge lisa, 30.07.1992, lk 17–120) artikkel 26 kohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „CIR 1992”).

⁵⁷⁵ EKo 21.01.2010, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, p 12, 13, 18.

⁵⁷⁶ EKo *SGI*, p 69, 71, 73.

CIR 1992 artikli 49 kohta on Euroopa Kohus järgnevas *SIAT* kohtuasjas täpsustanud normi kohaldamist juhtudel, kui maksumaksjal tuli täiendavaid tõendeid ja objektiivseid asjaolusid esitada juhul, kui maksumäära suurus erines asukohaliikmesriigis. Kohtu hinnangul ei olnud artikli 49 kohaldamine sobiv vahend maksude vältimiseks, kui nimetatud erinormi võis kohaldada ka juhul, kui ei esine ühtki objektiivset ja kolmandate isikute poolt kontrollitavat tingimust, mis võiks osutada puhtalt fiktiivse skeemi olemasolule, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mida tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.⁵⁷⁷ Seega põhjustas maksude vältimise eeldamine maksumaksjale põhjendamatu halduskoormuse, millega oli ületatud piir, millal võib maksumaksjat kohustada enda ärilisi ja majanduslikke põhjendusi tõendama.

TuMS § 50 lg 1⁴ sisaldab normi koosseisu objektiivse tunnusena alust maksuvabastusest keeldumiseks „[...] tehingute ahela korral, mis ei ole tegelik.“ Normist ei selgu asjaolusid, millest maksuhalduril oleks võimalik üheselt juhinduda ja sedastada maksuotsuses majanduslikest argumentidest lähtuvaid järeldusi. Maksumaksjal ei ole võimalik eristada tehinguid, mis võiksid olla mittetegelikud, välja arvatud juhul, kui tegemist on näiliste tehingutega, mil tehinguosalistel puudub kavatsus avaldatud tahtele õiguslikke tagajärgi kaasa tuua. Küll aga, on õigusnormis mõiste „tegeliku tehingu“ puudumist täpsustatud kirjeldusega „kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksueelise saamine.“ Subjektiivsete tunnuste abil ei saa kirjeldada majandusliku sisu puudumist, sest maksumaksja eesmärk on kumulatiivseks tunnuseks pärast seda, kui objektiivselt on tuvastatud ebakohane/näiline tehing ja maksueelis. Seega on nimetatud norm vastuolus õiguskindluse põhimõttega, sest normi alusel ei saa eelnevalt piisava täpsusega kindlaks määrata normi kohaldamisala ja jääb valitsema ebakindlus küsimuses, kas see on asjas kohaldatav.

Eestis tuleks võtta aluseks Belgias kehtiv CIR 1992 artikkel 49, mille kohaselt „võib maksumaksja esitada kulude õigsuse ja suuruse kohta tõendid, või juhul, kui see ei ole võimalik, kõik muud lubatud tõendid“ ja Euroopa Kohtu seisukohti. Euroopa Kohus leidis, et ebamõistlike tehingute kirjeldus, s.o põhjendamatud kulud ja asjaomastest teenustest saadava majandusliku kasu puudumine, võivad objektiivselt kinnitada maksude vältimist, mistõttu on sel juhul nimetatud artikkel proportsionaalne meede maksude vältimise tõkestamiseks, nõustudes nii kohtujuristi ettepanekuga. Kohtujuristi J. Kokott selgituste kohaselt peavad kuritarvitustevastaseks võitluseks kehtestatud õigusnormid andma maksukohustuslasele iga kord, kui fiktiivse skeemi olemasolu ei saa välistada, võimaluse esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks konkreetne tehing tehti.⁵⁷⁸ Seega tuleb esmalt täiendada TuMS § 50 lg 1⁴ objektiivseid eeldusi, mil tõusetub kahtlus maksude vältimises (nt dividendi maksva äriühingu tegeliku asukoha puudumine teises liikmesriigis) ning

⁵⁷⁷ EKo 05.07.2012, C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)*, p 56.

⁵⁷⁸ EK SGI, kohtujuristi J. Kokott ettepanek, p 77.

seejärel tuleb õigusnormi täiendada selgitusega, mille kohaselt tuleb maksu- maksjal maksuhalduri poolt objektiivsete asjaolude esitamise järgselt esitada tõendeid, mille põhjal veenduda, et maksust vabastatud makstava dividendi aluseks olnud varasemal dividendil on majanduslikud põhjendused.

Keerulisemate vaidluste puhuks, kui maksumaksja on majanduslikku sisu kajastanud, kuid objektiivsed asjaolud viitavad maksude vältimisele, on ots- tarbekas kehtestada reeglid tehingute eesmärgi hindamiseks. Eestis ei tulene maksuseadusest maksukohustuslase üldist nn „motiivinõuete“ tõendamise kohustust⁵⁷⁹, et ümber lükata maksusoodustuse peamist eesmärki, kuid maksu- kohustuslasel tuleb arvestada temal lasuvat tõendamiskoormust, kui on põhjen- datud kahtlus õiguse kuritarvitamises. Et täpsustada maksumaksja tõendamise piire, tuleks kehtestada nn tehingu motiivinõuded, millega anda maksumaksjale võimalus tõendada, et tema eesmärk ei olnud maksude vältimine, mis hõlmab kahte kumuleeruvat tingimust:

- 1) vabaduse tegelikku kasutamist teises liikmesriigis äriühingu asutamisega ning
- 2) ema- ja tütarettevõtja vaheliste tehingute ärilist põhjendatust.

Kohtujuristi hinnangul ei ole selline tõendamise kohustus vastuolus EL õigu- sega, juhul, kui seda õigusakti kohaldatakse puhtalt näilike skeemide suhtes. Maksumaksjal on õigus saada maksuvabastust, kui ta tõendab tütarettevõtja tegelikku olemasolu asukohariigis ja seda, et tehingutel, mille tulemusena vähenes emaettevõtja tulumaks, oli emaettevõtja äriühingu tegevuse seisukohalt majanduslik huvi.⁵⁸⁰ TuMS § 50 lg 1⁴ näitel saaks ettevõtja põhjendada esmalt teises liikmesriigis oleva tütarettevõtja tegelikku olemasolu ning järgnevalt esitada dividendide jaotamise põhjendusi, mida oli tehtud läbi mitme äriühingu. Eeltooduga peaks maksumaksja põhjendama, kas majandustegevuse organisat- sioonilise struktuuri ülesehitamisel on olnud ülekaalus peamiselt ärilised või maksunduslikud aspektid.

Eeltoodu TuMS § 50 lg 1⁴ näitel tuleks täiendada ka MKS § 84 teise lõikega, et anda kohtupraktikas välja kujunenud seisukohtadele maksuseadusega sätestatud raamid. Täienduse kohaselt: „maksumaksjal tuleb esitada tõendeid tehingu äriliste põhjenduste kohta, kui maksuhaldur on põhjendanud kahtlust, et tehingut ei oleks tehtud sõltumatute osapoolte vahel ja vaba konkurentsi tingimustes.“

Seega ei ole välistatud maksumaksja kohustus tõendada tehingute ärilisi eesmärke, kui maksuhaldur on põhjendanud maksude vältimise kahtlust. EL õigusega koosõlas olevad siseriiklikud maksude välimise tõkestamise reeglid peavad kohtupraktika järgi kohalduma igal individuaalsel juhul, arvestades juhtumi objektiivseid asjaolusid ja maksukohustuslase kavatsust.⁵⁸¹ Järeldust

⁵⁷⁹ Liikmesriikide maksude vältimise tõkestamise reeglid sätestavad maksukohustuslasele kohustust esitada majanduslikke põhjendusi, miks on teises riigis tütarühing asutatud (CFC- reeglid). Vt näiteks – *Cadbury Schweppes*, p 70, 72.

⁵⁸⁰ EK *Cadbury Schweppes*, kohtujuristi P. Léger ettepanek, p 128, 129, 152.

⁵⁸¹ D. Weber (2005), p 211.

kinnitavad mitmed Euroopa Kohtu lahendid, nt *X ja Y*⁵⁸² ja *Eqiom SAS* asjas, millest viimases on kohus otsest maksustamist puudutavas küsimuses leidnud, et igat üksikjuhtumit tuleb liikmesriigi pädeval asutusel üksikasjalikult käsitleda.⁵⁸³ Seejuures on oluline, et andmete nõudmise esmaseks tingimuse oleks nõue, et maksumaksjal on võimalik soovitud andmeid esitada ilma põhjendamatute ebamugavusteta.

4.6. Vahekokkuvõte

Doktoritöös püstitatud uurimisküsimuseks oli, kas maksumaksjal on valikuvabadus otsustada soodsama tehingu kasuks ja seega enda maksukohustuse ulatuse üle?

Riigikohus on Euroopa Kohtu eeskujul leidnud korduvalt, et maksukohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest. Ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaolude kogumil ja maksusüsteemi eesmärgi toetavatel maksualastel kaalutlustel. Tehingu ümberkvalifitseerimine ei tohiks muuta sisutuks vabadust makse planeerida, mille üheks iseloomulikuks tunnuseks on arvestada ärilist eesmärki silmas pidades tehinguga kaasnevat maksukohustust. Reeglina puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et see tagaks riigile maksimaalse maksutulu. Maksumaksja õigustatud ootus maksuhalduri poolt tehingu vormi tunnustamiseks maksustatavate asjaolude tuvastamisel on üheks keskseks küsimuseks, kui tsiviilõiguslikke tahteavaldusi ei ole moonutatud. Kui isik toetub oma tegevuses normi sõnastusele, siis kehtib üldjuhul ootus, et kohaldatakse soovitud õigust ja võimalikud piirangud oleksid ettenähtavad.

Maksude planeerimine tsiviilõiguslikke kujundeid kasutades on võimalik, kuid ainult sellistes piirides, mis ei kahjusta ühetaolist ja võrdset maksustamist. MKS §-s 84 sätestatud ja kohtupraktika poolt kujundatava õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte normatiivseks eesmärgiks on määrata kindlaks legaalsed võimalused maksude planeerimiseks, mis peaks andma maksukohustuslasele ettekujutuse maksukohustuse võimalikust ulatusest. Tõlgendamise tulemus on tehingu maksuõiguslik korrigeerimine, mis on võimalik üksnes juhtudel, kui tehingutel on õiguse kuritarvitamise tunnused. Maksustamiseks tuleb maksevõimelisuse põhimõtte kohaselt tuvastada tegelik majandustehing, mis arvestab tehinguga saavutatavaid majanduslikke tulemusi. Maksude määramine selliselt, et piirdatakse maksukohustuslase äriliste motiivide kahtluse alla seadmisega, seejuures tegevuse majanduslikku sisu hindamata, on kõiki huvisid kaaludes ebaproportsionaalne. Ulatuslik tõlgendamisvõimalus on vaba ette-

⁵⁸² EKo kohtuasjas *X ja Y*, p 42, 43. Kohus on leidnud, et maksustamine on ebaõige, sest siseriikliku normi kohaldamine ei luba siseriiklikul kohtul teostada üksikjuhtumi analüüsi ja võtta arvesse juhtumi eripära.

⁵⁸³ EKo 07.09.2017, C-6/16, *Eqiom SAS* jt, p 32. Vt ka *Euro Park Service*, p 55, 56.

võtluse piiranguks, mis tulenevalt õigusriigi põhimõttest peab olema vajalik ega tohi moonutada piiratava õiguse või vabaduse olemust.

Majandusliku sisu ja vormi võrdlev analüüs tähendab sisulistest asjaoludest lähtumist ja maksukohustuslase tegevuse eesmärkide sedastamist. Olukorra komplitseeritus ilmneb asjaolust, et reaalselt on kõik vajalikud toimingud maksukohustuslase poolt tehtud õiguse kohaldamiseks ja kahtlusi ei ole tehingupoolte tsiviilõiguslike tahteavalduste kehtivuses. Tuleb arvestada, et maksumaksja tehingu vormi mittetunnustamine paneb ohtu ettevõtlusvabaduse realiseerumise, kuid ainult juhul, kui maksustamisel seatakse põhjendamatuid eeldusi, millega teatud vormi kasutamist peetakse kuritarvitamiseks. Majandusliku tõlgendamise kasutamine peab kaasa tooma ühetaolise maksustamise ja selguse õiguslikes tagajärgedes, see ei tohi aga muutuda vahendiks seaduslünkade ületamisel. Vastasel juhul asub tõlgendamine täiendama ebaefektiivset seadust. Vajadus tagada maksukoormuse prognoositavus ja seaduslikkus, on üldtunnustatud põhimõtted, mida tuleb seadusandjal õigusloome ja maksuhalduril halduspraktika kujundamisel arvesse võtta.

Maksukohustuslasele ei saa teha etteheidet maksude vältimises, kui ta on õiguspärasele ootusele toetudes kasutanud kohast ja majandusliku tulemuse saavutamiseks sobivat juriidilist vormi. Isik, kes väidab endal olevat õiguse, jäetakse soodsamast maksustamisest ilma üksnes sellisel määral, mil õigusnormile, millest näilikele tehingu tingimustele toetudes formaalne õigus tuleneb, tuginemine on vastuolus normi mõtte ja eesmärgiga. Samas, kui õigust teostatakse õigusnormi eesmärkide ja taotletavate tulemustega ette nähtud raamides, ei ole tegemist kuritarvitamisega, vaid seadusest tuleneva õiguse teostamisega.

Siseriiklikud kohtud ei tohiks jätta tähelepanuta tõendite esitamise tüüpilisi eripärasid maksueeskirjade rikkumise tuvastamisel, sest maksude vältimisele omased kokkulepped sõlmitakse salaja ja tehinguid kajastav dokumentatsioon ei võimalda asjaosaliste tegelikku tahet kindlaks teha. Maksumaksjal on kaasaaitamiskohustus maksustatavate asjaolude kindlaks tegemiseks, kuid tõlgendamise reeglite tulemuseks ei tohi olla maksumaksjale ületamatu tõendamiskohustus, mille mõju on sarnane maksude vältimise tõkestamise reegluga.

Maksude maksmine on ettevõtluses kulu, mida maksumaksja võib, eeldusel, et ta täidab temal lasuvaid maksukohustusi, võtta õigustatult arvesse, valides võimaluste vahel, kuidas oma majandustegevust läbi viia. Tehingu maksuõiguslikku korrigeerimist tohib kasutada vaid äärmisel juhul, sest see võib kahjustada teisi õigussüsteemi olulisi väärtusi. Kohane maksude vältimise tõkestamise reegel hindab maksumaksja tahtlust tema tegevuse tehingulise ülesehituse valikut iseloomustavate äriliste põhjenduste järgi. Selleks, et tehingute eesmärki täielikult hinnata, peab analüüs hõlmama juhtumi faktilist konteksti laiemalt, s.o kõiki omavahel seotud tehinguid iseloomustavaid fakte ja asjaolusid.

5. RAHVUSVAHELISED ASPEKTID MAKSUDE VÄLTIMISE TÕKESTAMISEKS

ATAD preambulis on EL Nõukogu rõhutanud õiguspoliitilise eesmärgina vajadust kindlustada maksu maksmist seal, kus tekib kasum ja väärtus, et võimaldada riikidel teostada oma maksusuveräänsust. Nõukogu on seejuures lähtunud Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD) poolt maksubaasi õõnestamise ja kasumi ümberpaigutamise (BEPS) vastase algatuse raames antud tegevussuunistest.⁵⁸⁴ Erireeglid on ATAD-is sätestatud järgmistes valdkondades: intresside mahaarvamise piirang, lahkumismaks, välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitletavad eeskirjad ja eeskirjad hübriidsete ebakõladega toime tulemiseks. ATAD-i artiklis 6 sätestatud üldreeglis võib aga näha laialuluslikku eeskirja liidu õigusloome ühtlustamiseks, et hõlmata ka neid valdkondi, mil erireeglid ei kohaldu. Üldise maksude vältimise tõkestamise reegli (GAAR) ja erireeglite abil on Euroopa Komisjoni poolt peetud Nõukogule tehtud ettepanekutes võimalikuks liikmesriigi sees, liidu piires ja suhetes kolmandate riikidega ühise raamistiku loomist maksude vältimise tõkestamiseks senisest efektiivsema ja läbipaistvama maksustamise korraldamiseks.⁵⁸⁵ Kõrgemad eesmärgid seavad ka Eesti maksuõigusele nõudmisi maksude vältimise tõkestamiseks, mistõttu tuleb ATAD-i reeglite ülevõtmiseks käsitleda Eesti maksusüsteemi eripärast tulenevaid probleeme.

Äriühingute tulumaksuga maksustamise direktiivid – s.o ema- ja tütar-ettevõtjate direktiiv⁵⁸⁶, intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv⁵⁸⁷ ja ühinemisedirektiiv⁵⁸⁸ – sisaldavad endas sätteid, mille eesmärgiks on takistada nendest direktiividest tõusetuvate õiguste ebaõiget kasutamist. Liikmesriigil tuleb direktiivis sätestatud maksude vältimise tõkestamise reeglid üle võtta, millest tingituna on tekkinud probleemid sellest, kuidas need ühilduvad siseriikliku õigusega. Maksude vältimise tõkestamise erireeglite sisustamine siseriiklikus õiguses on lahendamist vajav ülesanne, et vältida vastuolu EL õigusega.

⁵⁸⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 3: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing 2016.

⁵⁸⁵ Tegevuskava maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse tõhustamiseks. Euroopa Komisjoni teatis. COM(2012) 722 lõplik. Euroopa Komisjoni soovitus meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. C(2012) 8805 lõplik.

⁵⁸⁶ Nõukogu direktiiv 2011/96/EL, eri liikmesriikide ema- ja tütar-ettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 29.12.2011 – ELT L 345/54, lk 8–16.

⁵⁸⁷ Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 26.06.2003 – EÜT L 157, 49–54.

⁵⁸⁸ Nõukogu 19.10.2009. aasta direktiiv 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (90/434/EMÜ). 19.10.2009 – EÜT L 310/52, lk 34–46.

5.1. Maksude vältimise tõkestamise direktiivist tulenevad erireeglid agressiivse maksude planeerimise tõkestamiseks

5.1.1. Tulu omistamise erireegel

Eestis ei maksustata juriidilise isiku tulu, kuid maksustamise erijuhtudena on võimalik maksustada juriidilise isiku rahalisi ja mitterahalisi kasumieraldisi (TuMS § 50 lg 1), erisoodustusi ja kingitusi (TuMS § 48, § 49), ettevõtlusega ja põhikirjalise tegevusega mitteseotud kulusid (TuMS § 51) ning ettevõtlusega mitteseotud väljamakseid (TuMS § 52). Nimetatud juhtudel tehakse maksustatav teokoosseis kindlaks objektiivsete tunnuste alusel ja täiendavalt ei ole vaja tehinguid ümber kvalifitseerida ja lepingupoolte tegelikke kavatsusi välja selgitada. Siiski on ka Eestis kasutusel mõningad maksude vältimise direktiivis kirjeldatud maksustamise erireeglid. Näiteks välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevate eeskirjade analoogina on Eestis kasutusel TuMS § 22 sätestatud nn tulu omistamise reegel (CFC reegel), mille tulemusena loetakse madala maksumääraga territooriumil asuva ning residentide kontrolli all oleva juriidilise isiku tulu seda kontrolliva residendi tuluks. TuMS § 22 sätestatud maksustamise CFC reegel kohaldub äriühingute suhtes, mis on asutatud nn *offshore* piirkondades, kus ei ole kehtestatud juriidilise isiku teenitud või jaotatud kasumilt võetavat maksu või kus sellise maksu suurus on väiksem kui 1/3 Eestis kehtivast tulumaksust. Madala maksumäära tuvastamisel tuleb vastavalt territooriumil kehtiva maksu suurus võrrelda Eesti residendist füüsilise isiku ettevõtlustulult arvestatava maksu suurusega, s.t aluseks võetakse efektiivne maksumäär, mis väljendab tegelikku maksukoormust.⁵⁸⁹ Maksustamise erikord ei sea maksustamist sõltuvusse üksnes asjaolust, et teises riigis asutatud äriühingu nominaalne maksumäär erineb Eestis kehtivast maksumäärast.

ATAD artikli 7 kohaselt võib maksumaksja liikmesriik arvata residendi kontrolli all oleva äriühingu maksustatava summa hulka lõikes 2 punktis a nimetatud tulu (finantsvaralt saadud intress, dividendid, kapitalirendist saadud tulu jne) või punkti b kohaselt majandusüksuse/püsiva tegevuskoha jaotamata tulu, mis on saadud näilikest maksuskeemidest, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis. Eestis ei tehta seevastu madala maksumääraga äriühingu tulu maksustamisel vahet tulu liigil ega oma tähtsust ka asjaolu, kas madala maksumääraga territooriumil asutatud äriühinguga tehtud tehingute eesmärgiks on olnud maksueelis. Maksustamise erikorra eesmärgiks on sätestada maksude vältimise ja maksupettuste tõkestamise eeskiri juhuks, kui kontrollitaval äriühingul moodustab majandusaasta tulust alla 50% tegelikust majandustegevusest või asukohariik keeldub koostööst residendi kontrolli all oleva isiku tulude kohta teabe avaldamisel (TuMS § 10 lg 2). Madala

⁵⁸⁹ Lehis (2012), lk 239.

maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku tulu maksustamine toimub, nii nagu füüsiline isik oleks saanud kasu ettevõtlusest.

Eesti välismaise kontrollitava äriühingu maksustamise kord ei näe ette maksustamist, kui madala maksumääraga territooriumil asutatud äriühing on residendist juriidilise isiku kontrolli all. Juriidilisest isikust maksumaksja välismaise äriühingu tulu omistamine Eesti äriühingule on hetkel võimalik maksude vältimise üldreegli, s.o MKS § 84 kohaldamise kaudu, mida on lähemalt käsitletud Riigikohtu *AS Technomar & Adrem* kohtuasjas. Nimetatud kohtuasjas oli tegemist olukorraga, kus AS Technomar & Adrem juhtimise ja kontrolli all tegutses Mani saarel registreeritud äriühing T&A Ltd ja Ameerika Ühendriikides Utah osariigis registreeritud äriühing T&A L.L.C. Nimetatud äriühingud ostsid kolmandatelt isikutelt kaupa ja müüsid kauba kallimalt edasi AS-le Technomar & Adrem või ostsid AS-lt Technomar & Adrem toodangut ja müüsid selle kallimalt edasi kolmandatele isikutele.⁵⁹⁰ Tekkinud hinnavahe oli maksuotsuse kohaselt AS Technomar & Adrem varjatud kasum tütarettevõtjate käes. Tähelepanuväärseks muudab kohtuotsuse asjaolu, et maksustamisel ei lähtunud maksuhaldur erinormina TuMS § 50 lõiget 4 (siirdehind) ega ka TuMS § 22, mis võimaldab omistada tulu madala maksumääraga territooriumil asuvat äriühingut tegelikult kontrollivale füüsilisele isikule. Selle asemel on maksuhaldur omistanud kogu välismaise äriühingu tegevuse majanduslikult hinnatavad tulemid Eesti residendist äriühingule. Riigikohus on kohtuotsuses leidnud järgmist:

„MKS § 84 võimaldab omistada välismaise äriühingu tulu ka Eesti residendist juriidilisele isikule, kui tehingute asjaoludest nähtub, et välismaise äriühingu tehingud on tehtud mitte äriühingut vahetult juhtiva ja kontrolliva füüsilise isiku huvides, vaid Eesti äriühingu majandustegevusega seotud tehingute varjamiseks.“⁵⁹¹

Kohtud leidsid, et kuna T&A Ltd. ning T&A L.L.C. puudus iseseisev majandustegevus ning nende kaudu tehtud tehingud olid näilikud, siis ei olnud vajadust rakendada siirdehindade maksustamise sätteid, sest kasumi väljaviimine ei toimunud siirdehindade kaudu. Samal põhjusel ei olnud TuMS § 22 alusel põhjendatud välismaise äriühingu tulude omistamine Eesti residendile, sest kontrollitavatel äriühingutel ei olnud iseseisvat majandustegevust. Maksuhaldur saab seega omistada MKS § 84 kohaldamise tulemusena välismaise äriühingu tulud ja kulud Eesti äriühingule, millega omakorda kaasneb Eesti äriühingule kohustus kajastada oma raamatupidamises nimetatud tehingud, sh talle omistatud raha ülekandeid pangakontodel. Üldreegli kohaldamisala on oluliselt laiem, kui ühe tehingukeskne maksuõiguslik tõlgendamine, võimaldades

⁵⁹⁰ RKHKo 3-3-1-42-11, p 2, 9. Rahandusministri 18.12.2014.a. määruse nr 55 alusel ei loeta alates 19.02.2010.a. Mani saart ja Ameerika Ühendriike, v.a Ühendriikide Neitsisaared ning Marshalli Saared, madala maksumääraga territooriumiks. 01.01.2015 – RT I, 19.12.2014, 15.

⁵⁹¹ RKHKo 3-3-1-42-11, p 12.

välistada maksuskeemis vahendava äriühingu olemasolu, kui selle osalemine majandustehingutes ei ole tegelik. Järeldused maksude vältimise skeemi olemasolust on aga kummutatavad, kui residendi poolt kontrollitaval äriühingul on teises riigis iseseisvad ja majanduslikult hinnatavad ülesanded.

Välismaise kontrollitava äriühingu kasutamine maksuskeemides on üldlevinud võtte maksutulu nihutamiseks teise liikmesriiki, mis vajab tulumaksuseaduses reguleerimist. Maksukoormuse ettenähtuvust silmas pidades tuleb Eestil üle võtta ATAD-i artiklis 7 lõikes 2 punktis b nimetatud residendile jaotamata tulu omistamise põhimõtted juhtudel, kui:

„[...] asjaomasel üksusel või püsival tegevuskohal ei oleks vara, millelt ta kogu või osa oma tulust saab, ja ta ei oleks võtnud vastavaid riske, kui teda ei kontrolliks äriühing, kus täidetakse selle vara ja nende riskidega seotud võtmehototajate funktsiooni, mis on kontrollitava äriühingu tulu loomisel määrava tähtsusega.“

Eelnimetatud juhul on võimalus, et tütarettevõtja tulu maksustatakse osas, mis kontrollitavale äriühingule on näilike tehingute tulemusena omistatud. Sellisel juhul on erireegli mõju piiratud maksuskeemidega, kus kontrollitaval äriühingul puudub sisuline majandustegevus, erinevalt tegelikust majandustegevusest, mis viiakse läbi mujal riigis ja saab põhjendatult osa sealsest maksukeskkonna madalamatest maksumääradest.

Tulumaksuseaduse muutmise eelnõus on kavandatud TuMS § 54⁴ kehtestamine, millega nähakse ette tulumaks välismaiste kontrollitavate äriühingute tulult.⁵⁹² TuMS § 54⁴ lõige 1 näeb ette maksukohustuse välismaise kontrollitava äriühingu tulu osalt, mis on seotud kontrolliva äriühingu vara ja töötajatega ning on saadud näilike tehingute tulemusena, mille eesmärgiks on maksueelise saamine. Sisuliselt on üle võetud ATAD-i artiklis 7 lõikes 2 punktis b sätestatud maksustatava teokoosseisu tunnused, seetõttu ei lähtuta Eetsi välismaise kontrollitava äriühingu tulule rakendatavast maksumäärast.

Euroopa Kohtu poolt on heaks kiidetud madala maksumääraga territooriumil asutatud tütarettevõtja maksustamine, nt *Cadbury Schweppes* kohtuasjas, millega aktsepteeriti liikmesriigi kuritarvitamise keelamisele toetuvat residendi teisest asutamisvabaduse kasutamist pärssivat maksustamist. Seejuures ei tohiks kõrvale jätta liidu esmase õiguse mõju nendel juhtudel, mil tegemist on ilmse asutamisvabaduse piirangutega. Maksumaksjal peab olema võimalus esitada tõendeid tehingute tegeliku majandusliku sisu kohta. Vastuolu senise Euroopa Kohtu praktikaga võib tekkida sellest, et ATAD artikkel 7 lõige 2 peab silmas tegevuse „määravat tähtsust.“⁵⁹³ Kasutatavate mõistete erinevus võib direktiivi sõnastuse liikmesriigi õigusesse ülevõtmisel laiendada õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte rakendamise võimalusi põhivabaduste kuritarvitamise

⁵⁹² Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu ja seletuskiri 13.04.2018 (viide 356).

⁵⁹³ J. S. Bonn. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive. – EC Tax Review 2017/26 (3), p 150.

juhtudel, sest lubab piirduda konstateeringuga, et maksumaksja läbi viidud majandustegevus ei ole liikumisvabaduse aktsepteeritavuse seisukohast oluline.

Kuigi Eestis on võimalik maksustada kontrollitava äriühingu tulu maksude vältimise tõkestamise üldreegli abil, tuleb arvestada asjaoluga, et üldreeglis ei ole kaasuste ühetaoliseks kohtlemiseks selgepiirilisi juhiseid. Seejuures tuleb võtta arvesse, et Eesti kehtivas tulumaksuseaduses ei ole sätestatud võimalust juriidilisest isikust residendi maksustamiseks kontrollitava äriühingu kaudu. Tulumaksuseaduse muudatustega on aga ATADi artikli 7 eesmärke arvestades ette nähtud asjakohased muudatused kui maksuskeemis kasutatakse maksueelise saamise eesmärgil teises riigis asutatud iseseisva majandustegevuseta äriühingut.

5.1.2. Intresside maksustamise erireegel

Teine oluline erireegel nähtub ATAD-i artiklis 4, mis kasumi ümberpaigutamise vastase meetmena sätestab intresside mahaarvamise piirangu, millega takistatakse maksustatavast tulust maksumaksja ülejääva laenukasutuse kulu mahaarvamist. Direktiiv lubab maha arvata intresse vaid kuni 30% ulatuses intresside-, maksu- ja kulumieelsest kasumist (EBITDA – *earnings before interest, tax, depreciation and amortization*), nimetades seda piirmäära ületavat osa üleliigseks intressiks. Mahaarvatava intressi suuruse kindlaksmääramisel tuleks ATAD-i preambuli punktis 6 alusel arvesse võtta üksnes maksustatavat tulu.⁵⁹⁴ Eestis tekib erireegli kohaldamisega raskusi, sest äriühingu jaotatava kasumi maksustamiseks ei ole vajadust kasumist kulu mahaarvamise järele. Intresside mahaarvamise piirangu otse ülevõtmine on seega maksusüsteemi eripära tõttu problemaatiline.

ATAD-i preambulis on mh peetud võimalikuks, et liikmesriigid kasutaksid lisaks intresside mahaarvamise piirangutele kontsernisisteste võlakohustuste rahastamise vastaseid eeskirju, millega takistatakse riigist kasumi väljaviimist intresside abil, mida residendist tütarettevõtja tasub emaettevõtjale, mille tulemusena väheneb intressi maksva äriühingu maksustatav kasum. Direktiivis on üle korratud OECD poolt heaks kiidetud maksupraktika, millega riigid ohjavad laenuintresside piirangutega kasumi väljaviimist, kui laenukapital moodustab residendist intressimaksja kapitalistruktuurist kunstlikult liiga suure osa.⁵⁹⁵ Eesti maksuõiguses ei ole erinevalt enamikest liikmesriikidest alakapitaliseeritust

⁵⁹⁴ ATADi art 4 lg 2 kohaselt arvutatakse EBITDA, liites maksumaksja liikmesriigis äriühingu tulumaksuga maksustatavale tulule ülejääva laenukasutuse kulu maksustamise eesmärgil korregeeritud summad ning maksustamise eesmärgil korregeeritud kumi- ja amortisatsioonisummad. Maksuvaba tulu jäetakse maksumaksja EBITDast välja. ATAD artiklis 9 käsitletakse ka nn hübriidsete ebakõladega toimetulemist, mida Eesti maksuõiguse eripära tõttu doktoritöös lähemalt ei käsitleta.

⁵⁹⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 4: 2016 Final Report. Paris: OECD Publishing 2016, pp 71–72.

käsitlevaid eeskirju (nn *thin capitalisation rules*), mis võimaldaksid näiteks kvalifitseerida osa intresse ümber dividendideks, kui aktsionäri poolt antud laenu osakaal on võrreldes omakapitaliga ülemäära suur.⁵⁹⁶ Juriidiliste isikute kasumi maksustamine saaks Eestis toimuda juhul, kui maksustamata tulu viiakse kõrgete intressidega residendist äriühingust välja. TuMS § 31 lg 5 ja § 50 lg 4 alusel saab maksustada intressi- või litsentsitasu, kui makse ületab omavahel mitteseotud isikute vahel tehtavate sarnaste tehingute väärtust (siirdehind), millega maksustatakse tulumaksuga tehingu turuväärtust ületav summa.

Alakapitalisatsiooni korral tasutakse intressi üldjuhul samasse kontserni kuuluvale äriühingule, mis asub soodsamas maksurežiimis, mille tulemusena on kontsernile tagatud ka madalam efektiivne maksumäär. Eestis ei ole seaduslikke takistusi sellise maksuskeemi kasutamiseks, millega mitteresidendist äriühing loob Eestis äriühingu omandamiseks tütarettevõtja, kellele annab laenu soovitud äriühingu omandamiseks (nn *debt-push down* maksuskeem). Pärast omandamistehingut järgneb kahe residendist juriidilise isiku ühinemine, mille tulemusena on omandataval äriühingul laenukohustus oma emaettevõtja ees. Selle tulemusel tekib olukord, kus omandatud äriühing maksab tagasi enda soetamiseks võetud laenu ning maksab intressi, millega viiakse kasum tütarettevõtjast maksuvabalt välja. Antud maksuskeemist saadavat kasu saaks vältida liikmesriikides kasutatava alakapitalisatsiooni reeglite kohaldamisega, mille abil keelatakse maksumaksjale intressimaksete mahaarvamist intressimaksja maksubaasist kui maksumaksja võla- ja omakapitali suhe ületab piirmäära.⁵⁹⁷

Euroopa Kohtu praktika järgi on maksude vältimise tõkestamise reeglite kasutamisega põhjendatud täielikult näilike tehingutingmuste olemasolul, mis ei välista ka erireegli kohaldamist.⁵⁹⁸ Eestis vastavad erireeglid puuduvad, kuid maksuskeem on käsitletav MKS § 84 järgi. Eelkirjeldatud maksuskeem võib olla õiguse kuritarvitamine, kui majandusliku sisu poolest ei olnud emaettevõtjal tegelikku ja majanduslikult hinnatavat vajadust anda seotud äriühingule laenu äriühingu omandamiseks. Majanduslikust sisust tulenevalt võivad ühinemiseelsed võlakohustused, sealhulgas laenukohustused emaettevõtja ees olla käsitletavad kuritarvituseks, mille eesmärgiks oli maksueelse saamine. Omandatud äriühingu poolt emaettevõtjale tehtud väljamaksete tegemisega kaasneb sellisel juhul maksukohustus. Selline lahendus tõstatab aga eriregulatsiooni puudumise tõttu küsimuse, millise osa intressimaksetest saab maksustada varjatud dividendina. Tuleb silmas pidada, et jaotatud kasumina saab käsitleda üksnes neid intresse, mis ületavad seda, milles oleks kokku lepitud kui poolte vahel või poolte ja mõne kolmanda isiku vahel ei oleks esinenud erisuhteid. Seega tuleks Eestis võtta vastu erireegel, mis antud olukorda reguleeriks.

⁵⁹⁶ L. Lehis. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte? – MaksuMaksja 2008, 6/7.

⁵⁹⁷ Vt alakapitalisatsiooni reeglite kohta lähemalt – T. Buettner, M. Overesch jt. The Impact of Thin-Capitalization Rules on the Capital Structure of Multinational Firms. – Journal of Public Economics 2012/96 (12), pp 930–931.

⁵⁹⁸ EKo *Thin Cap*, p 80, 81.

ATADi artiklis 4 sätestatud erireegli abil ei saa lahendada eelkirjeldatud maksuskeemi, kuid antud artikli näol on samuti tegemist olukorraga, millele ei ole seadusandja Eestis varem tähelepanu pööranud.

Ülejääva laenukasutuse kulu maksustamine tähendaks Eestis tulumaksuseaduse täiendamist selliselt, et maksustatav oleks tulumaksuga maksustamata tulu, sõltumata sellest, kas maksumaksja on kasumit jaotanud. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõus, millega soovitakse ATADi artikkel 4 Eesti maksuõigusesse üle võtta, on ülejääv intressikulu TuMS § 54² lg 1 alusel tulumaksuga maksustatav. Eelnõu kohaselt on ülejääv laenukasutuse kulu summa, mille võrra residendist äriühingu mahaarvatav laenukasutuse kulu ületab intressikulu ja muud majanduslikult samaväärset maksustatavat tulu. Ülejääva laenukasutuse kulu saaks eelnõu kohaselt maksustada sarnaselt ettevõtlusega mitteseotud kulu TuMS § 51 lõike 1 mõttes. Seejuures peab arvestama ATADi artikli 4 lõike 6 kohaselt võib liikmesriik kanda ülejäävat laenukasutuse kulu edasi, s.t kui kasumi asemel on kahjum, siis üleliigset intressi ei maksustata, kui see on kahjumist suurem. Tuleb aga silmas pidada, et ATADi artikli 4 eesmärgiks ei ole kehtestada nn kasumimaksu, vaid vältida olukorda, kus laenukasutamise kulu arvestatakse maha residendi maksustatavast tulust.⁵⁹⁹ Samuti on probleemiks asjaolu, et EBITDA arvutamisel ei saa Eesti äriühingute puhul maksustamise eesmärgil lähtuda korrigeeritud kulumi- ja amortisatsiooni-summadest.

Eelviidatud eelnõu kohaselt nähakse ette, et Eesti residendist äriühingu puhul maksustamise eesmärgil korrigeeritud summade puudumisel lähtutakse raamatupidamislikest summadest (TuMS § 54² lõige 7). Maksustamine on võimalik juhul, kui: 1) ülejääv laenukasutuse kulu ületab 3 000 000 eurot, 2) ülejääv laenukasutuse kulu on üle 30 % EBITDA-st ja 3) maksustatav ülejääv laenukasutuse kulu ületab kahjumit. Samuti lubatakse TuMS § 54² lõike 10 alusel kanda ülejääv laenukasutuse kulu ilma ajalise piiranguta edasi, s.t maksu- maksjal tekib õigus nõuda enammaksutud tulumaksu järgnevatel perioodidel tagasi, kui maksustamisperioodi ülejääv laenukasutuse kulu ei ületa 30% residendist äriühingu majandusaasta EBITDAst.

ATADi artiklis 4 sätestatud erireeglit ei saaks ilma juriidiliste isikute maksustamise korda põhjalikult muutmata üle võtta, kuid kavandatud eelnõu arvestab direktiiviga seatud eesmäärke. Eesmärgiks on takistada kontsernide üldise maksukoormuse vähendamist ülemääraste intressimaksete kaudu, mis realiseerub kavandatava TuMS § 54² lg 1 kehtestamisega. Tulumaksuseaduse eelnõuga ei sätestata Eestis äriühingute teenitud kasumi tulumaksuga maksustamist, vaid ohjeldatakse kohase maksumeetmena ülemääraste intressikulude mahaarvamist maksustatavast tulust.

⁵⁹⁹ A. P. Dourado. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. – EC Tax Review 2017/26 (3), pp 113–114.

5.1.3. Tulumaks varjatud kasumieraldistelt

ATADi ülevõtmisega seoses tuleb kaaluda tulumaksuseaduse täiendamist Eestis aktuaalsete krediiditehingutega seotud kuritarvitavate maksutavade vastu võitlemiseks, mis ei ole seotud majanduslikult põhjendamatute laenude saamisega ja intresside maksmisega. Eestis on maksustatavast kasumist kulude mahaarvamise asemel probleemiks olukord, kus maksustamata tulu suunatakse tegutsevate tütarettevõtjate poolt maksuvabalt laenuna teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale, mida ATAD ei käsitle. Sellisel juhul on laen antud näiteks ebamõistlikult pikaks ajaks või pikendatakse korduvalt laenu tagasimaksmise tähtaega ja/või ei maksta laenult reaalselt intressi, mille võrra väheneb laenu andva äriühingu maksustatav kasum.⁶⁰⁰ Tütarettevõtja poolt antud laenu abil on võimalik äriühingust kasumit välja viia varjatud kasumijaotisena, mida saaks teha ka mõne muu võlaõigusliku tehingu raames (rendi-, litsentsileping), mis tähendab, et maksukohustuslase vara väheneb viisil, mis ei too kaasa maksukohustuse suurenemist, kuigi õiguspärase käitumise puhul kaasneks maksustamine.⁶⁰¹ Äriühingu kasumi maksustamine on Eestis võimalik dividendide või muude tulumaksuga maksustatavate väljamaksete tegemisel (TuMS § 50 lg 1), mistõttu võib olla vajadus reegli järele, millega takistada äriühingust kasumi väljaviimist.

Laenu maksustamist tulumaksuga on Riigikohus käsitlenud *OÜ Niiter* kohtuasjas, kus maksuhaldur leidis, et laenu, mille osaühing on andnud teisele äriühingule, tuleb mõista kui ettevõtluseks mittevajaliku vara (laenulepingust tuleneva nõude) soetamist TuMS § 52 lõike 2 punkti 1 tähenduses ja laenu summalt tuleb tasuda täiendavalt tulumaksu, sest laenu andmine ei ole seotud osaühingu ettevõtlusega ja laenusaaaja ei olnud maksnud saadud laenult intresse. TuMS § 52 lõige 2 punkt 1 alusel võib maksustada äriühingu poolt ettevõtlusega mitteseotud vara soetamist, milleks saab TuMS § 15 lõikest 1 tulenevalt pidada ka nõudeõiguse soetamist. Riigikohus on toetanud seisukohta, mille järgi TuMS § 52 lõige 1 ei välista laenuna tehtud väljamakse käsitamist tulumaksuga maksustatava ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena juhul, kui lepingu tingimustest ja laenu kasutamisest nähtub, et seda ei kavatseta tagasi maksta. Krediidilepingu alusel tehtud väljamakse võib osutada ettevõtlusega mitteseotuks näiteks juhul, kui laenusaaaja tegevus raha kasutamisel viitab ilmselgelt tagasimaksmise võimatusele, kuna see ei leia kasutust saaja ettevõtluses. Seejuures võib Riigikohtu hinnangul ettevõtlusega mitteseotusele viidata laenu

⁶⁰⁰ Seaduse algataja seletuskiri tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Eelnõu nr 458 SE I. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c7beb5e3-6d87-40cc-967a-4074ee159b96/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> (10.10.2017).

⁶⁰¹ Vt näiteks – RKHKo 3-3-1-12-12, p 23.

andmine ebamõistlikult pikaks ajaks, ebamõistlik tagasimakse graafik, tagasimakse tähtaja korduv pikendamine või laenusumma korduv suurendamine.⁶⁰²

Laenude käsitlemine maksustatava väljamaksena on seega võimalik TuMS § 52 lõike 1 alusel, kui on piisavalt asjaolusid, millest järeldada, et laenulepingu eesmärgiks ei ole laenu tagasimaksimine. MKS § 84 alusel on võimalik ka laenu ümberkvalifitseerimine kasumijaotisena, ja seda isegi juhul, kui algselt on ettevõtlusega seotud laen, mis pärast laenulepingu tingimuste hilisemat muutmist osutub ettevõtlusega mitteseotuks, näiteks juhul, kui loobutakse põhjendamatult laenu tagasinõudmisest.⁶⁰³ Tulumaksuga maksustamiseks peab tehingu tulemusena vähenema äriühingu vara ja suurenema osaniku vara, arvestades TuMS § 50 lõikest 1, millest nähtub, et väljamakse äriühingu osaniku dividendiks kvalifitseerimise eelduseks on rahalises või mitterahalises vormis väljamakse tegemine.⁶⁰⁴ Lisaks maksueelise tuvastamisele tuleb maksuhalduril ära näidata ka MKS § 84 sätestatud maksudest kõrvale hoidumise eesmärk. Üldreegli kohaldamise puudusena on maksuhaldur näinud asjaolu, et laenu käsitlemine ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena või kasumijaotisena on ressursimahukas ülesanne. Maksuotsuses peavad olema hinnangud laenulepingu tingimuste kui ka laenusaja suutlikkuse kohta laenu tagasi maksta, mis toob maksuhalduri poolt vaadatuna kaasa märkimisväärse tõendamiskoormuse asjaolude väljaselgitamiseks.

Kohtupraktika kujundatud põhimõtted võimaldavad toime tulla kasumi jaotamisega näiliste krediitidehingute abil, kuid see ei taga piisavalt hästi maksukohustuse ettenähtavust. Tehingu asjaolude ümberhindamise alused on liiga ebamäärased, mistõttu tuleks õiguskindluse tagamiseks tulumaksuseadust täiendada erinormiga, millega sätestada maksukohustust loovad tunnused kuritarvitavate krediitidehingute korral. OECD tegevuskavas (maksubaasi vähendamise piiramiseks läbi intresside ja teiste finantsmaksete) on leitud, et lisaks intresside mahaarvamise piiramisele tuleks riikidel arvestada ka teiste maksubaasi õonestavate tehingute kahjulike mõjude tõkestamisega. Ühe juhtumite liigina, kus riik peaks intresside maksustamist kaaluma, on OECD tegevuskavas nimetatud olukorda, kus äriühing, mis peaks saama intressitulust, sõlmib kokkulepped, millega loobub teise seotud ettevõtja kasuks kokkulepitud intressitulust.⁶⁰⁵ Kuigi ATAD nimetatud olukorda lähemalt ei käsitle, ei oleks ATADi eesmärgiga vastuolus olukord, kus Eesti maksustaks intresside väljanõudmise edasilükkamise, loobumise või sellise õiguse üleandmise seotud äriühingule, kui maksmise kohustus tuleneb kokkulepest, millega resident on andnud laenu kontserni teisele äriühingule. Seejuures peaks intressidega sarnaselt maksustama krediitilepingu põhinõuet puudutavad väljamaksed, kui laenu tagasi-

⁶⁰² RKHKo 3-3-1-22-07, p 15, 19.

⁶⁰³ RKHKo 3-3-1-78-16, p 24, 25.

⁶⁰⁴ Vt ka – RKHKo 3-3-1-28-16, p 11.

⁶⁰⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 4: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing 2016, pp 76–77.

maksmine on muutunud poolte lepingu sõlmise järgse tegevuse tulemusena ebatõenäoliseks.

Alates 19.06.2017 on tulumaksuseadusesse lisatud § 50² lõige 1, mille alusel:

„residendist äriühing maksab tulumaksu äriühingu aktsionäridele, osanikule või liikmele antud laenult, kui tehingu asjaolud viitavad, et tegemist võib olla varjatud kasumieraldisega. Emaettevõtjale lõike 2 ja äriseadustiku § 6 tähenduses ning sama emaettevõtja teisele tütarettevõtjale, välja arvatud laenuandja tütar-ettevõtjale, antud laenu puhul, mille tagastamise tähtaeg on pikem kui 48 kuud, lasub maksumaksjal maksuhalduri nõudmisel laenu tagasimaksmise võime ja kavatsuse tõendamise kohustus.“⁶⁰⁶

Seadusandja on nimetatud sättes näinud varjatud kasumieraldise maksustamise korra täpsustamist, mille abil tõkestada äriühingust kasumi väljaviimist laenuga. Nii normitehniliselt kui ka sisu pooltest ei ole tegemist õnnestunud normiga, sest koosseisulistest asjaoludest ei selgu maksukohustust kaasa toovaid tunnuseid. Laenu võidakse käsitleda kasumieraldisena – „kui tehingu asjaolud viitavad“, mida tuleb hakata sisustama juhtumi asjaolusid arvestades, mis on selgelt vastuolus õiguskindluse ja maksukohustuse seaduslikkuse põhimõttega. Maksukohustuse aluseks olevad objektiivsed asjaolud ei nähtu normi koosseisust. Küll aga tuleneb TuMS § 50² lõikest 2 maksumaksjale kohustus tõendada laenu tagasimaksmise võimet ja kavatsust, mille seos maksukohustust kaasatoovate tunnustega jääb selgusetuks. Arusaadavust lisaks normi täiendamine selliselt, et eeldatakse, et laen on kasumieraldis, kui tütar-ettevõtja poolt emaettevõtjale antud laenu tagasimaksmise tähtaeg on kahest aastast pikem. Nimetatud puuduste tõttu tuleb praktikas endiselt juhinduda kõrgema astme kohtulahendites toodud selgitustest laenu käsitlemisel kasumieraldisena.⁶⁰⁷ Senine kohtupraktika on andnud hea juhise laenulepingute ümberkvalifitseerimiseks, kuid tõhusamaks maksude vältimise tõkestamiseks tuleb tulumaksuseadust täiendada.

Eeltoodut silmas pidades tuleks Eestis võtta kasutusele järgmine maksude vältimist tõkestav erireegel:

Tulumaksuga on maksustatav tütar-ettevõtja poolt laenu andmine emaettevõtjale või samasse kontserni kuuluvale tütar-ettevõtjale, kui poolte kokkuleppega on näilike lepingutingimuste või laenu sissenõudmisest loobumise teel vähendatud maksueelise saamise eesmärgil tütar-ettevõtja maksustamata kasumit viimasele tasumisele kuuluvate laenu põhiosa või intresside võrra.

⁶⁰⁶ Tulumaksuseaduse muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. Vastu võetud 19.06.2017 – RT I, 07.07.2017, 3.

⁶⁰⁷ TuMS § 50² lisati eelnõusse Riigikogus kompromissina varjatud kasumieraldiste maksustamise üle peetud arutluste tulemusena, millega jäeti kõrvale eelnõu algatajate ettepanek käsitleda tütar-ettevõtja poolt emaettevõtjale antud laenu eelduslikult TuMS § 52 tähenduses ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena. Seaduse jõudnud sätte kohta vt kriitikat – L. Lehis. Panditulumaksust jäid alles räbalad? MaksuMaksja 2017, 6/7, lk 27–28.

Maksukohustus on ette nähtud juhaks, kui tütarettevõtja on laenu väljastamisel või selle järel sõlminud kokkulepped, mille tulemusena ei ole laenu tagasimaksed enam tõenäolised. Erisäte looks õiguskindlust olukorras, kus laenumaksete edasilükkamisega või tagasimaksetega viivitamisel kehtiks eeldus, et tegemist on maksukohustuse põhjendamatu vähendamisega. MKS § 84 alusel võib küll tõkestada maksubaasi lubamatut vähendamist läbi laenumaksete, kuid see ei ole piisavalt tõhusaks vahendiks maksude vältimise vastu võitlemisel.

5.1.4. Lahkumismaks

ATADi artikli 5 lõike 1 alusel peab maksumaksja tasuma maksu summas, mis võrdub ülekantava vara turuväärtusega vara riigist väljaviimise hetkel, millest on maha arvatud selle vara maksustamisväärtus. Maksustatakse vara väljaviimine teise riigi püsivasse tegevuskohta või vastupidi, püsivast tegevuskohast peakontorisse, tingimusel, et ülekandmisest tulenevalt ei ole liikmesriigil enam teistkordselt õigust vara maksustada. Tulumaks tuleb tasuda ajatatud maksetena 5 aasta jooksul, välja arvatud juhtudel, kui vara müüakse, viiakse kolmandasse riiki või maksumaksja tegevus likvideeritakse. Sätte eesmärgiks on ATADi preambuli punkti 10 kohaselt liikmesriigile territooriumil tekkinud mistahes kapitalikasumi majandusliku väärtuse maksustamine, isegi kui kasum ei ole riigist lahkumise hetkeks realiseeritud. Seeläbi on takistatud vara väljaviimine liikmesriigist, kui sellega on vähendatud maksustatavat kasumit maksuamortisatsiooniga, mis on olnud vara tegeliku väärtuse vähenemisest kiirem.

Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtete kohaselt kuulub tulu maksustamisele allikariigis, ehk siis riigi maksustamisõigus säilib juhul, kui välisriigi resident saab kasu vallasvara võõrandamisest, mida ta kasutab püsiva tegevuskoha majandustegevuses või püsiva tegevuskoha võõrandamisest. Antud eesmärgist tulenevalt on põhjendatud liikmesriikide püüdlused maksustada mitte-residenti poolt püsivast tegutsemiskohast vara väljaviimine, et kohaldada maksustamise pädevust tagavaid sätteid.⁶⁰⁸ Asutamisvabadust silmas pidades tuleb õigusloomes ja normide kohaldamisel arvestada Euroopa Kohtu praktikaga küsimuses, mis keelab mitteresidenti diskrimineerimise võrreldes residentiga. Siseriiklikke maksuõigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate EL toimimise lepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või kui see on õigustatud ülekaaluka avaliku huvi tõttu.⁶⁰⁹

Mitteresidentidest juriidilise isiku tulumaksuga maksustamisel tuleb TuMS § 53 lõike 1 kohaselt juhinduda samadest alustest, mis residentidest äriühingu

⁶⁰⁸ OECD näidislepingute artikli 13 lg 2 kommentaaride kohaselt on eesmärgiks tagada püsivate tegevuskohtade osas allikariigile samaväärne maksustamisõigus, kui mitteresident tegutseks allikariigis tütarettevõtja kaudu. Vt – Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD 2014, p 248, komm 25, 26.

⁶⁰⁹ Terra/Wattel, pp 505–506.

puhul, kui mitteresidendil on Eestis püsiv tegevuskoht. Püsivaks tegevuskoht on majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis (TuMS § 7 lõige 1). Alates 1. jaanuarist 2000 kehtiva tulumaksuseaduse kohaselt ei maksustata äriühingu jaotamata kasumit, kuid maksuvabastuse eelduseks on teenitud kasumi kasutamine ettevõtluses. Maksustamise erisuseks on TuMS § 53 lõige 4, mille järgi maksustatakse tulumaksuga püsivale tegevuskohtale omistatud kasum, mis on maksustamisperioodil püsivast tegevuskohast rahalises või mitterahalises vormis välja viidud. Püsiva tegevuskoha kaudu tegutsemine ei tohiks olla koormavam.

Eestis on keeruline täita lahkumismaksule ette nähtud tingimusi, sest puudub perioodiline kasumimaks ja ei arvestata maksuamortisatsiooni, mistõttu vajaks maksukorralduse seadus ja tulumaksuseadus maksustamisväärtuse kindlakstelemiseks oluliselt täiendamist. Kehtiv tulumaksuseadus ei erista kasumi- ja lahkumismaksu, sest TuMS § 50 lõige 2² ja § 53 lõige 4³ sätestavad residendist äriühingu maksustamise juhtudel, kui äriühing kustutatakse registrist ilma likvideerimiseta ja seda omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Kui aga mitteresidendiks muutunud äriühingule jääb Eestis püsiv tegevuskoht, siis arvestatakse endise Eesti äriühingu omakapitali sissemakseid Eestisse toodud püsiva tegevuskoha varana ja hiljem maksustatakse seda vara ületav osa.⁶¹⁰ TuMS § 53 lõige 4 näeb ette mitteresidendist juriidilise isiku püsivale tegevuskohale omistatud kasumi maksustamise, mis on maksustamisperioodil püsivast tegevuskohast rahalises või mitterahalises vormis välja viidud.

ATADi artikli 11 lõikes 4 on sätestatud erand, mille järgi võib Eesti püsivast tegevuskohast välja viidud vara käsitleda kasumi jaotamisena, andmata maksu- maksjatele õigust sellise maksu tasumist edasi lükata. Seejuures tuleb arvestada asjaoluga, et mitteresident, kes tegutseb läbi tütarettevõtja on Eestis kasumi maksustamisel paremas positsioonis, kui need, kelle tegutsemine toimub püsiva tegevuskoha kaudu.⁶¹¹ Liikmesriik aga ei tohi mitteresidendi tegevusele sihtkohariigis luua takistusi sõltuvalt sellest, kas ta tegutseb seal tütarühingu või püsiva tegevuskoha kaudu.⁶¹² Erand tõstatab seega ka edaspidi küsimuse, kas püsiva tegevuskoha realiseerimata kapitalikasumi kohene maksustamine on asutamisvabadusega ja kapitali vaba liikumise põhimõttega kooskõlas.

TuMS § 53 lõike 4 kohaldamisel tuleb hinnata, kas püsivale tegevuskohale omistatud kasumi maksustamine tähendab ka nende väljamaksete maksustamist,

⁶¹⁰ Lehis (2012), lk 238.

⁶¹¹ Ebavõrdse kohtlemise kohta võib veel näitena tuua olukorra, kus maksustatakse TuMS § 53 lg 4 alusel püsiva tegevuskoha koosseisu kuuluva ettevõtte üleandmine. Residendi poolt ettevõtte võõrandamine ei ole maksustatav, mistõttu ei ole tagatud erinevate ettevõtlusvormide maksustamise neutraalsus. Vt lähemalt – E. Uustalu. Ettevõtlusvormi valikuvabaduse piiramisest Eestis ehk püsivate tegevuskohtade diskrimineerimisest tulumaksuseaduses. – MaksuMaksja 2008/5, lk 40.

⁶¹² EKo 29.04.1997, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p 34; EKo *Saint Gobain*, p 39; EKo 23.02.2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, p 31.

mida püsiv tegevuskoht ei maksa kasumijaotisena. Kohtuasjas *Nordea Bank Finland Plc* vaidlustati maksuhalduri käsitus, mille järgi tuleks tulumaksuga maksustada kõik Nordea Bank Finland Plc Eesti filiaali poolt oma kasumi arvel Soome peakontorile tasutud väljamaksed. Esimese astme kohtu hinnangul võimaldas alates 01.01.2011 kehtima hakanud TuMS § 53 lõike 4 sõnastus ja üleminekusäte TuMS § 61 lõikes 42 maksustada vara väljaviimiseks vara emaettevõtjale üleandmist, sõltumata makse eesmärkidest ja majanduslikust sisust.⁶¹³ Antud käsitluse järgi oleks püsiva tegevuskoha maksustamine toimunud sõltumata asjaolust, kas see vähendab enda kohustusi Soome peakontori ees või toimuks maksustamata kasumi viimine Eestist Soome.

Riigikohus ei nõustunud maksuhalduri ja alama astme kohtute seisukohtadega, mille kohaselt ei olnud maksustamiseks oluline püsiva tegevuskoha poolt mitteresidendi peakontorile sooritatud makse eesmärk ja majanduslik sisu, vaid makse tegemine seni jaotamata kasumist.⁶¹⁴ Kohtuotsuses mööndi, et püsiva tegevuskoha kasumist kõigilt emaettevõtjale tehtud väljamaksetelt tulumaksu arvestamine võib iseenesest olla tõhusaks vahendiks, mis tõkestaks Eestis asuvast püsivast tegevuskohast maksustamata kasumi maksuvabalt väljaviimist. Siiski tuleb TuMS § 7 lg 3 kohaselt mitteresidendi tulu maksustada sarnaselt tuluga, mida ta oleks saanud tütarettevõtja kaudu tegutsedes, ehk siis dividendidelt ja muudelt kasumieraldistelt (TuMS § 50 lõige 1). Maksustamise aluseks saaks mitteresidendi puhul olla väljamakse omakapitalist esialgset sissemakset ületavas osas, mitte aga maksetelt, mille majanduslik sisu oli antud kaasuse asjaolusid arvestades laenu tagastamine välismaisele emaettevõtjale. Võrreldes residendist tütarettevõtjaga ei ole mitteresidendi püsiva tegevuskoha koormav maksustamine kooskõlas asutamisevabadusega, sest see muudab mitteresidendi jaoks püsiva tegevuskoha kaudu tegutsemise vähem atraktiivsemaks.⁶¹⁵

Tegeliku majandusliku sisu lahknemisel maksumaksja poolt deklareeritust tuleb kohaldada MKS § 84, näiteks eelviidatud kohtulahendist juhindudes tuleb maksustamiseks hinnata, kas laenulepingud on näilised, s.t kui püsivale tegevuskohale ei ole laenu tegelikult üle antud või selguks lepingu tingimustest (nt intressi suurus, maksete tegemise aeg ja tihedus), et laenu tagasimakseid tuleks

⁶¹³ 01.01.2011 muudeti TuMS § 53 lg 4 sõnastust ja lisati üleminekusättena TuMS § 61 lg 42. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt oli muudatuse eesmärgiks vältida olukorda, kus mitteresident sai enne 01.01.2011 püsivale tegevuskohale omistatud kasumi püsiva tegevuskoha jaoks sissetoodud vara arvel Eestist maksuvabalt välja viia, samas kui maksuvabalt sai hiljem välja viia ka Eestisse sisse toodud vara. Vt lähemalt – Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduseelnõu nr 723 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus:

<https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/8485f349-4aa3-9f18-6942-7201600a5d00/> (01.04.2017).

⁶¹⁴ RKHKo 3-3-1-20-14, p 17.

⁶¹⁵ Mitteresidentidele rakendatav maksukoormus ei tohi võrreldavas olukorras ületada residentidele kohalduvat maksukoormust. Vt lähemalt – EKo 27.06.1996, C-107/94, *Asscher*, p 49; EKo 12.06.2003, C-234/01, *Gerritse*, p 53; EKo *Denkavit*, p 29–30, EKo 11.10.2007, C-443/06, *Hollman*, p 53–54.

hinnata jaotatud kasumina. Antud juhul ei seatud kahtluse alla laenulepingute olemasolu, mida maksukohustuse tuvastamiseks oleks tulnud hinnata. Seega on Eestis võimalik tõkestada kasumi lubamatut väljaviimist maksude vältimise tõkestamise üldreegli abil. Tulumaksuseaduse muutmise seadusega kavandatava muudatuse järgi võib TuMS § 54³ lõike 1 alusel tulumaksuga maksustada summa, mis võrdub ülekantava vara turuväärtusega vara väljaviimise hetkel, kui residendist juriidiline isik kannab vara teises riigis või kolmandas riigis asuvasse püsivasse tegevuskohta. Muudatusega on ette nähtud tulumaksu tasumise ajatamine, tasudes seda viie aasta jooksul (TuMS § 54³ lõige 3). Muudatuste tegemisega on tulumaksuseadus kooskõlas ATADi artiklis 5 sätestatud nõuetega.

5.2. Maksude vältimise tõkestamise reeglid äriühingute tulumaksuga maksustamise direktiivides

5.2.1. Direktiiviga tagatud õiguse kuritarvitamise tõkestamise alused

Ühinemisdirektiivi artikli 15 lõige 1, ema- ja tütarettevõtja direktiivi ning interressimaksete ja litsentsitasude direktiivi artiklid vastavalt artikkel 1 lõige 4 ja artikkel 5 lõige 1 lubavad liikmesriigil kohaldada meetmeid, millega jätta pahauskelt tegutsev maksukohustuslane oodatud soodsamast õigusest ilma. Sõltuvalt maksustatavale olukorrale lähenemisest, kas kaudsete maksude või otsete maksude valdkonnas välja töötatud õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõtte lahendusskeemi kasutades, võib asjaolude käsitlus olla erinev. Nimelt käsitlevad äriühingute direktiivid otsete maksude valdkonda, mis kohustavad liikmesriike teatud piiriülestes olukordades loobuma üldjuhul maksustatavatena käsitletavate toimingute maksustamisest (nt tütarettevõtja jaotatud kasum). Direktiividega on maksustamine ühtlustatud, kuid liikmesriikidele on jäetud otsustusõigus direktiiviga silmas peetud tulemuse saavutamiseks, sh maksude vältimise tõkestamiseks.⁶¹⁶

Võimalus, et direktiivis sätestatud õigust saaks piirata direktiivis endas sätestatud maksude vältimise reegli abil on vaieldav. Direktiivides sätestatud maksude vältimise tõkestamiseks mõeldud sätete otsekohaldumine tähendaks EL teisele õiguse koormavat otsekohaldamist, mis on õiguskindluse põhimõttega vastuolus, sest liikmesriikidel puudub võimalus kasutada direktiivi sätteid üksikisikute vastu.⁶¹⁷ Kuid EL siseturu nõuetekohase toimimise tõhustamisest ja ettevõtjatevahelist ausat konkurentsi silmas pidades tuleb liikmesriigil tagada, et maksumaksjad ei kuritarvitaks direktiivist tulenevaid õiguseid.⁶¹⁸ Kui liikmesriik ei ole kuritarvitamise vastaseid sätteid enda maksuseadusesse üle võtnud

⁶¹⁶ M. Helminen. EU Tax Law: Direct Taxation. Amsterdam: IBFD 2013, pp 133–140.

⁶¹⁷ Vt direktiivi otsekohaldamise kohta lähemalt – EKo 08.10.1987, C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, p 9, 13; EKo 26.09.1996, C-168/95, *Arcaro*, p 36, 37; EKo 03.05.2005, liidetud kohtuasjades C-387/02, C-391/02, C-403/02, *Berlusconi jt*, p 73, 74.

⁶¹⁸ Weber (2011), pp 399–400.

või on teinud seda osaliselt, siis toob see kaasa ebaselguse küsimuses, millistest alustest peaks maksuhaldur lähtuma õiguse kuritarvitamise tõkestamiseks.

Kohtuasjas *Kofoed* on kohus käsitlenud olukorda, kus Taani ei olnud üle võtnud ühinemisdirektiivis artiklis 15 sätestatud aluseid, et õiguse kuritarvitamise juhtudel keelduda maksusoodustusest, seetõttu oli üheks küsimuseks, kas liikmesriik võib seadusandluse puudustele vaatamata õiguse kuritarvitamist keelata.⁶¹⁹ Kohtuasjas on kohtujurist J. Kokott märkinud, et ei ole alati nõutav siseriiklikus õiguses direktiivi sätete kordamine – „pigem võib direktiivi tulemuste saavutamiseks, arvestades direktiivi sätete sisu, olla piisav üldine õiguslik raamistik, mille hulka kuuluvad siseriiklikud riigi- või haldusõiguse põhimõtted, kui sellega tagatakse direktiivi täies ulatuses kohaldamine piisavalt täpsel ja selgel moel.“⁶²⁰ Nimetatud seisukohta on kohus korranud otsuses leides, et:

„[...] võib tulemuste saavutamiseks, arvestades direktiivi sätete sisu, olla piisav üldisem õiguslik raamistik nii, et ei ole tingimata vaja direktiivi sätete formaalset ja sõnaselget kordamist konkreetsetes siseriiklikus õigusnormis.“⁶²¹

Kui direktiivist tulenevad erisätted puuduvad siseriikliku õiguses, siis tuleb rakendamisele liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise üldreegel. Liikmesriigi õigusest lähtumine võib aga EL-s tegutsevatele ettevõtjatele kaasa tuua ohu, et maksualane kohtlemine sõltub sellest, kuidas riigis maksude vältimist piiratakse. Leides, et tegemist on õiguse kuritarvitamisega peavad asjaolud kogumis siiski näitama, et vaadeldav tegevus on vastuolus direktiivi mõttega, sest siseriikliku õigusest tulenevatel alustel direktiivile juurdepääsu tõkestamine ei kinnita veel maksumaksja tegevuses õiguse kuritarvitamise olemasolu. Euroopa Kohtu on kohtuasjas *Knoors* toonitanud, et liikmesriigil on säilinud võimalus võidelda siseriikliku sätete abil direktiivist tulenevate õiguste kuritarvitamisega. *Walcheri* asjas on kohus ka täiendavalt märkinud, et direktiiv ei piira liikmesriigi pädevust õiguse kuritarvitamise tõkestamiseks.⁶²²

Mõlemal juhul – kui Euroopa teiseses õiguses on kuritarvitamist tõkestavad normid sätestatud ja need on siseriikliku õigusesse üle võetud kui ka sel juhul, kui direktiivist tulenevat reeglit ei ole üle võetud – tuleb igal konkreetsel juhtumil tõlgendada maksude vältimist tõkestavat normi konformselt Euroopa Kohtu poolt üldpõhimõtte sisustamisel antud seisukohtadega.⁶²³ Euroopa Kohtu praktikas on võetud omaks arusaam, et liidu õiguseid piiravaid sätteid tuleb kohaldada võimalikult kitsalt, mis peab olema kooskõlas proportsionaalsuse

⁶¹⁹ EKo *Kofoed*, p 40, 41.

⁶²⁰ EK *Kofoed*, kohtujurist J. Kokott ettepanek, p 62, 63.

⁶²¹ EKo *Kofoed*, p 44.

⁶²² EKo 07.02.1979, C-115/78, *Knoors*, p 25; EKo 11.11.2003, C-201/01, *Maria Walcher*, p 37.

⁶²³ M. Tenore. The Parent-Subsidiary Directive – M. Lang, P. Pistone (Eds). Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 4nd edition. Vienna: Linde 2016, p 154.

põhimõttega. Erialases kirjanduses on leitud, et äriühingute tulumaksu käsitlevates direktiivides artiklid ei anna liikmesriigile õigust, viidates maksude vältimise tõkestamise vajadusele, otsustada direktiiviga kaasneva õiguse kohaldamise ulatuse üle.⁶²⁴ Seega ei tohi liikmesriik teha kättesaamatuks liidu õigusest tulenevaid õiguseid ja vabadusi, mistõttu ei ole ka võimalik vaadata maksude vältimise tõkestamist eraldi Euroopa õiguse osaks oleva kuritarvitamise keelamise põhimõttest.

Äriühingute tulumaksuga maksustamise direktiivides sätestatud õiguste kuritarvitamise käsitlus sarnaneb enam õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttega käibemaksudirektiivi kohaldamisel, mil tuleb hinnata kooskõla käsitletava maksumaksja tegevuse majandusliku sisu direktiivis sätestatud õiguse mõttega ja seejärel maksumaksja tegevuse eesmärgi maksukohustuse vähendamiseks. Maksude vältimise tõkestamiseks ei ole ka sarnaselt käibemaksuasjades vajadust pahauskse maksumaksja tegevuse korral direktiivist tuleneva õiguse välistamisele suunatud siseriikliku normi järele, sest õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kehtib liikmesriigis liidu õiguse osana, mida tuleb tõlgendamisel arvestada.

5.2.2. Maksude vältimist tõkestavate sätete sisustamine liikmesriigi õiguses

Tulumaksu puudutava liidu õiguse harmoneerimisel on väljakutseks maksude vältimise tõkestamise ühtlustamine, mis on tingitud liikmesriikide erinevast seadusandlusest. Nõukogu direktiivid omavad mõju liidu õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte ja siseriiklike maksude vältimise tõkestamise reeglite kujunemisele, mistõttu tuleb käsitleda direktiivides sätestatud maksude vältimise tõkestamise reeglite kohaldamise eelduseid.

Näiteks on seadusandluse ühtlustamise eesmärgil Euroopa Komisjoni ettepanekul alates 27.01.2015 muudetud ema- ja tütarettevõtja direktiivi artiklit 1 lõiget 2 ja 3, mille kohaselt:

„2. Liikmesriigid ei võimalda käesolevas direktiivis sätestatud soodustusi skeemi või skeemide ahela puhul, mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärgi on saada maksueelis, mis on vastuolus käesoleva direktiivi sisu või eesmärgiga.

Skeem võib koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast.

3. Lõike 2 kohaldamisel ei peeta skeemi või skeemide ahelat tegelikuks sel määral, mil see ei ole loodud reaalsetel äriarvudel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.“⁶²⁵

⁶²⁴ Vt lähemalt – Terra/Wattel, pp 331, 361.

⁶²⁵ Nõukogu direktiiv (EL) 2015/121, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 27.01.2015 – ELT L 21/58, lk 1–3. Nimetatud muudatus jättis 4. lõikes samaks varasema artikkel 1 sõnastuse, mille järgi „direktiiv ei välista maksudest kõrvalehoidumise,

Komisjoni hinnangul võimaldab ühine kuritarvituste vastane säte võidelda efektiivsemalt ema- ja tütarettevõtja direktiivi kuritarvitamiste vastu, sest see tagab kõigis liikmesriikides selguse maksude vältimisena käsitletava tegevuse määratlemisel ning seeläbi ka kindluse, et direktiivist tulenevaid õiguseid ja kohustusi kohaldatakse liidu piires ühetaoliselt. Liikmesriikide õiguse ühtlustamisel minimeeritakse võimalus, et ettevõtjad investeerivad vahendaja kaudu liikmesriikides, kus kuritarvituste vastased sätted on vähem ranged või puuduvad üldse. Komisjoni ambitsioonikaks eesmärgiks on olnud mitte üksnes asendada varem kehtinud kuritarvituste vastane säte, millega oli liikmesriigile antud volitus kasutada maksude vältimise tõkestamiseks siseriigi kuritarvitamise vastast sätet, vaid lisada kõikide liikmesriikidele õigusesse ühine kuritarvituste vastane eeskiri.⁶²⁶

Eelkirjeldatud direktiivi muudatused panevad liikmesriikidele kohustuse keelduda soodustustest, mida võidakse teatud olukorras õigustamatult omandada. Liikmesriigid ei saa enam otsustada maksude vältimise tõkestamise reegli vastuvõtmise vajaduse üle, millest võib järeldada teatud suundumust kodifitseerida maksude vältimise tõkestamise reeglid.⁶²⁷ Eesti on direktiivi muudatusi arvestades lisanud 20.04.2016.a. TuMS § 50 lõige 1⁴, mille järgi:

„Lõikeid 11 ja 21 [dividendide mittemaksustamist] ei kohaldata tehingu või tehingute ahela korral, mis ei ole tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksueelise saamine. Nimetatud lõikeid kohaldatakse niivõrd, kuivõrd tehing või tehingute ahel on tehtud ärielistel põhjustel, mis kajastavad sellise äritegevuse jaoks vajalikku ja kohast majanduslikku sisu.”

Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu järgi on nimetatud täiendusega seatud eesmärgiks spetsiaalse kuritarvituse vastase sätte seadusesse lisamine, mis takistaks ema- tütarettevõtja direktiivist tulenevate õiguste kuritarvitamist. Seaduseelnõu nr 184 SE seletuskirja kohaselt „ei ole direktiivist tuleneva kuritarvituste vastase sätte puhul tehingu tegeliku majandusliku sisu kindlakstegemine vajalik, kui tehingu vähemalt üks peamisi eesmärke on sellise

maksupettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist.”

⁶²⁶ Komisjoni ettepanek sisaldas konkreetseid ettepanekuid direktiivi muutmiseks, millest enamikku ei ole EL Nõukogu arvestanud. Näiteks sisaldas ettepanek juhust näilike skeemide kindlakstegemiseks, mis nägi ette kaalumist järgmiste asjaolude osas: (a) skeemi üksikute etappide juriidiline iseloom ei vasta kogu skeemi juriidilisele sisule; (b) skeem on läbi viidud viisil, mida ei oleks kasutatud mõistliku äritegevuse puhul; (c) skeem sisaldab elemente, mille mõju neutraliseerib või tühistab üksteise mõju; (d) tehtud tehingud on oma loomult ringlevad; (e) skeem toob kaasa olulise maksusoodustuse, mis ei kajasta maksumaksja äriskides või rahavoogudes. Vt – Komisjoni ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse nõukogu direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta /* COM/2013/0814 lõplik - 2013/0400 (CNS) */.

⁶²⁷ De Broe/Beckers, p 140.

maksueelse saamine, mis on vastuolus direktiivi eesmärgiga.⁶²⁸ Sättes nähakse eelnõu koostajate silmis erinevat lähenemist maksude vältimise tõkestamise üldreeglit (MKS § 84), leides, et see kohaldub „olukorras, kus tehingute ahela eesmärk ei ole maksudest kõrvalehoidumine, vaid näilikult soodsama maksu-tagajärje saavutamine.“⁶²⁹

Eelnõu koostajad on eeltooduga distantseerunud õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte üldisest praktikast, mille abil võib tõkestada, vaatamata normist tulenevate formaalsete eelduste olemasolule, juurdepääsu soovitud maksusoodustusele. Järgides direktiivi artiklit 1 lõiget 2 ja 3 ja TuMS § 50 lõige 1⁴ sõnastust tuleb hinnata, kas tehing või tehingute ahel on tegelik ja kas neil on subjektiivse tunnuseks „ärilised eesmärgid.“ Normi tulumaksuseadusesse lisamisel on küsitav, kas direktiivi artikli 1 lõike 2 silmas peetud tagajärjeks võis olla kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamise eeldustest häälbiv norm.

Euroopa Kohtu kohturist J. Kokott on kohtuasjas *Enka SA* rõhutanud, et direktiivides sätestatud normid, mille alusel sätestatakse keeld liidu õigussüsteemis ette nähtud õiguste ärakasutamiseks pettuse või kuritarvitamisel teel, väljendavad õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõtet.⁶³⁰ *Enka AS* kohtuasja muudab tähelepanuväärseks asjaolu, et kohus on pidanud vajalikuks rõhutada, et eesmärgil võidelda maksude vältimise vastu on sama ulatus sõltumata sellest, kas tuginetakse ema- ja tütaretevõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 alusel või esmase õiguse piirangu põhjendusena. Õiguse kuritarvitamist tõkestavate liikmesriigi õigusnormide eesmärk peab olema sellise tegevuse tõkestamine, millega luuakse puhtalt näilikke skeeme, millel puudub majanduslik sisu, et saada alusetult maksusoodustust.⁶³¹ Kui isik vastab vormiliselt kõikidele tingimustele, et teatud õigust kasutada, võib ainult erandjuhtudel, s.o eelkõige õiguse kuritarvitamise keelamisele tuginedes, välistada maksusoodustuste saamise. Direktiivis sätestatud kuritarvitamise vältimise tõkestamise reeglit tuleb Euroopa Kohtu praktikale tuginedes tõlgendada kitsalt, mida nõuab õiguskindluse põhimõte.⁶³² Direktiivist tulenevate õiguste kohaldamiseks on alust juhul, kui tehingutel on majanduslikud põhjendused, sest puhtalt maksusoodustuse saamise huvi ei ole kaitstud.⁶³³ Seega võib väita, et liidu õiguses reguleeritakse õiguse kuritarvitamise keelamist üldpõhimõttena ühetaoliselt sõltumata kohaldatava maksustamise valdkonnast.

⁶²⁸ Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 184 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: [http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/957c78d8-2d04-43f8-908c-cba58271be15/Tulumaksuseaduse %20muutmise%20seadus/](http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/957c78d8-2d04-43f8-908c-cba58271be15/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20seadus/) (09.06.2016).

⁶²⁹ *Ibid.*

⁶³⁰ EK 07.09.2017, C-6/16, *Enka SA*, kohtujurist J. Kokott, p 24, 25.

⁶³¹ EKo *Enka SA*, p 26, 64. Vt ka EKo 26.10.2017, C-39/16, *Argenta Spaarbank NV*, p 60, 61. EKo *Enka SA* ja EKo *Argenta Spaarbank NV*.

⁶³² EKo *Kofoed*, p 37; EKo *A.T.*, p 31; *FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais*, p 44.

⁶³³ EKo *Denkavit*, p 31.

TuMS § 50 lg 1⁴ ei selgu, kuidas eristub sättes kirjeldatud koosseisulised tunnused „eesmärk saada maksueelist“ maksude vältimise mõistest, kui normi dispositioonis kirjeldatakse normi adreassaadina tehinguid, mis „ei ole tegelikud“, välja arvatud juhul, kui need on „tehtud ärielistel põhjustel.“ Tehingud aga ei ole tegelikud, kui neil puudub majanduslik sisu ja neid saab kirjeldada ebakohaste ja näilikena, millel on maksude vältimise eesmärk. TuMS § 50 lõige 1⁴ kasutamise võimalused on piiratud, kui sätte kohaldamise eelduseks ei ole tegeliku majandusliku sisu väljaselgitamine. Euroopa Kohtu praktikast on võimalik tuua näitena seisukohti kohtuasjades *Leur-Bloem*, *Zwijnenburg* ja *Jobra*⁶³⁴, mil liikmesriigi õiguse kuritarvitamise vastane säte ei sea eesmärgiks tegeliku majandusliku sisu väljaselgitamist igal üksikul juhtumil. Nendes kohtuasjades on liikmesriigi sätte tunnistatud ebasobivaks, sest normi adressaadiks saaks olla ainult majandusliku sisuta tehingud.⁶³⁵

Direktiivis kirjeldatud „tehingute ahel“, ehk maksukohustuslase järjestikused õiguslikud toimingud, ei saa tekitada üldist eeldust, et esineb kuritarvitamist ega õigustada meedet, mis kahjustab direktiiviga tagatud õiguste teostamist.⁶³⁶ Selline toimimisviis läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks ning ei ole enam ema- ja tütarettvõtjate direktiivi artikli 1 lõike 2 kohaselt lubatu raamides. Igal konkreetsel juhul on vajalik objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude uurimine ja kui esineb põhjendatud kahtlus, et välistada ei saa põhieesmärki saada maksuvabastust, siis tuleb maksu maksjale anda võimalus esitada maksuskeemi kohta majanduslikud põhjendused.⁶³⁷ Nimelt ei puutu kuritarvitamise keelamine asjasse, kui asjaomaseid tehinguid võib põhjendada teisiti kui pelgalt maksusoodustuse saamisega.⁶³⁸ Seejuures ei saa kaasaaitamiskohustusele viidates kohustada maksumaksjat tõendama, et osaluste jada põhieesmärk või üks põhieesmärkidest ei ole saada maksuvabastust, ilma, et maksuhaldur oleks kohustatud esitama pettuse või kuritarvitamise kohta tõendeid, sh põhjendusi, et tehing ei ole tegelik. Eesmärgi tõendamise kohustus kehtestaks pettuse või kuritarvitamise üldise eelduse, mis kahjustab ema- ja tütarettvõtjate direktiivi eesmärki vältida dividendide topeltmaksustamist.⁶³⁹

Direktiivist üle võetud maksude vältimise tõkestamise sätte mõte ja seaduseelnõu seletuskirjas nimetatud normiga silmas peetud kavatsused on ilmses vastuolus, mis lõppkokkuvõttes ei muuda tõhusamaks maksude vältimise tõkestamist. Ärilise eesmärgi ja majandusliku sisu puudumist tuleb siiski maksu-

⁶³⁴ EKo *Leur-Bloem*, p 41; EKo *Zwijnenburg*, p 44; EKo *Jobra*, p 35. Kohtuotsustes käsitletakse juriidiliste isikute tulumaksuga maksustamist ühinemisdirektiivist tulenevate õiguste kuritarvitamise kontekstis.

⁶³⁵ Vt lähemalt käesoleva töö ptk 2.2.1.

⁶³⁶ Vt *mutatis mutandis* – EKo *Thin Cap*, p 73; EKo 17.01.2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleef*, p 27.

⁶³⁷ EKo *Zwijnenburg*, p 44, EKo *SIAT*, p 50; EKo 03.10.2013, C-282/12, *Itelcar*, p 37.

⁶³⁸ Vt lähemalt – Terra/Wattel, pp 330-331.

⁶³⁹ EKo 07.09.2017, C-6/16, *Eqiom SAS*, p 36, 38; EKo *Euro Park Service*, p 55, 56.

halduril tõenditele tuginedes põhjendada.⁶⁴⁰ Seejuures ei ole kohtupraktikas „eesmärgi“ hinnatud maksustatava isiku subjektiivsete kavatsuste kaudu saada maksueelist, vaid tehingutele antud hinnanguga, kui vaadeldav tegevus on majandusliku sisuta. Ema- ja tütarettvõtja direktiivis ei ole sätestatud erandit õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõttest, mille alusel on liidu õiguses keelatud kasu saamine kohaldatava õiguse mõttega vastuolus olevate õiguslike toimingutega.

5.2.3. Tehingute majanduslik põhjendus

Ühinemisdirektiivi artiklist 15 lõike 1 punkti a) kohaselt „on asjaolu, et tehing ei põhine paikapidavatel majanduslikel põhjendustel, nagu näiteks tehingus osalevate äriühingute tegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine, anda alust eeldusele, et tehingu peamiseks või üheks peamiseks eesmärgiks on maksustamise vältimine või maksudest kõrvalehoidumine.“ Ema-ja tütarettvõtja direktiivi artiklist 1 lõikest 2 ning intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi artiklist 5 lõikest 2 võivad riigid keelduda direktiivist tulenevate soodustuste kohaldamisest, kuid ei sätesta ühinemisdirektiivile omast viidet majandusliku sisu iseloomustavatele tingimustele. Siiski viitavad nimetatud direktiivide maksude vältimist tõkestavad artiklid ühe kuritarvitamise tunnuseks „isiku peamisele eesmärgile maksukohustust vähendada“ sarnaselt käibemaksuasjades välja kujunenud kohtupraktikale.

Ebakohase tehingu puhul tuleb esmalt hinnata majanduslike ja maksustamise aspektide olulisust maksukohustuslase käitumises, et tuvastada maksumaksja peamine eesmärk. Ühinemisdirektiivi näitel on kuritarvitamist välistavaks asjaoluks ühinemine majandustegevuse ratsionaliseerimise kaalutlustel, millega saaks kinnitust toimingute majanduslike põhjuste olemasolule.⁶⁴¹ Kohtuasjas *Leur-Bloem* on kohus selgitanud, et üksnes maksukulude kokkuhoid peamise eesmärgina ei ole aktsepteeritavaks majanduslikuks põhjenduseks, mis direktiiviga ette nähtud maksusoodustust õigustaks. Seejuures on kohus samas lahendis leidnud, et majanduslikku põhjendatust tuleb tuvastada faktiliste asjaolude kogumi põhjal ja seetõttu võib, nt ühinemise jaoks valdusühingu asutamine või teatud perioodiks spetsiaalse tehingute struktuuri loomine olla ka majanduslikult õigustatud käitumine.⁶⁴² „Paikapidav majanduslik põhjendus“

⁶⁴⁰ Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõuga kavandatavate muudatusega soovitakse TuMS § 50 lg 1⁴ kehtetuks tunnistada, sest soovitakse kehtestada identse sisuga üldist reeglit (TuMS § 5¹), mis kehtiks kogu tulumaksuseaduse üle. Eelnõu seletuskirjas on samad põhjendused, mis on nimetatud TuMS § 50 lg 1⁴ juures, mistõttu ei käsitleta lähemalt planeeritavat reeglit.

⁶⁴¹ Ühinemisdirektiivi kohaldamise kohta on enam praktikat, mis puudutab õiguse kuritarvitamist. Erialases kirjanduses on leitud, et ühinemisdirektiivi puudutavale kohtupraktikale toetudes saab teha järeldusi ka teiste äriühingute maksustamise direktiivides leiduvate maksude vältimise tõkestamise sätete rakendatavuse kohta. Vt – Terra/Wattel, pp 330-331.

⁶⁴² EKo *Leur-Bloem*, p 41, 47.

annab aluse soodsama maksustamise kohaldamiseks, sest markeerib tehingu majanduslikku sisu.⁶⁴³ Maksude vältimise kahtlus osutub põhjendamatuks, kui tehingus osalevate äriühingute tegevuse eesmärgiks on kahe võimaliku tunnusena: sisuline majandustegevuse ümberkorraldamine või ratsionaliseerimine.

Euroopa Kohus on asjas *Leur-Bloem* asjas punktis 47 leidnud, et nimetatud tegevust iseloomustatavatest tunnustest – „ümberkorraldamine“ või „ratsionaliseerimine“ – tuleb aru saada nii, et sellised tehingud lähevad kaugemale puhtalt maksusoodustuse saamise eesmärgist ja iga direktiiviga lubatud ümberkorraldamine, millel on vaid selline eesmärk, ei saa kujutada endast paikapidavat majanduslikku põhjendust artikli 11 mõttes. *Leur-Bloem* kohtuasjas juhtis kohus tähelepanu tehingu objektiivsete asjaolude, sh tehingu näiliku olemuse tuvastamise vajadusele. Tehingut iseloomustavatest asjaoludest selgub ka ratsionaalne põhjus tegevuse korraldamiseks viisil, mis on reaalselt ellu viidud, seejuures võib järelduste tegemiseks tekkida vajadus asjaoludest olulise välja selekteerimiseks.⁶⁴⁴ Näiteks kohtuasjas *Foggia* on kohus leidnud, et kui nõustuda sellega, et reorganiseerimise tulemusena haldus- ja juhtimiskulude vähendamiseks saadav kokkuhoid on paikapidav majanduslik põhjendus, ilma et tuleks arvesse võtta muid asjaomase tehingu eesmärke, eelkõige maksusoodustusi, kaoks direktiivi 90/434 artikli 11 lõike 1 punktis a (praegu art 15 lg 1 p a)) sätestatud õigusnormi eesmärk, mis seisneb liikmesriikide majanduslike huvide kaitsmises, nähes vastavalt selle direktiivi põhjendusele ette liikmesriikide võimaluse jätta ühinemisdirektiivi sätted maksupettuse või maksustamise vältimise korral kohaldamata.⁶⁴⁵

Majanduslik põhjendused peavad olema seega reaalsed, eelviidatud kaasuste puhul kohus nõustus maksuhalduri seisukohaga, et väga suure maksukahjumiga äriühinguga ühinemine võib kujutada endast viidet maksupettusele või maksustamise vältimisele, kuna ühendamise teel sellise äriühingu ühinemisel, mis ei too kaasa varasid, on vaid puhtalt maksusoodustuse saamise eesmärk. Majanduslikud põhjendusi tuleks seetõttu hinnata kogu ettevõtja äritegevust kogumis hinnates, mis jätkaks kõrvale ebaolulised muutused kontserni kulude struktuuris.

Eeltoodu ei anna aga vastust küsimusele, kas tehingu majanduslikku põhjendatust tuleks hinnata äriühingu, kontserni või siis aktsionäride tasemel. Kohtuasjas *Zwijnenburg* on kohtul olnud hinnata maksude vältimise tuvastamise kahtlus olukorras, kus esines äriline põhjus tehinguteks, kuid valitud ühinemise meetod oli aktsionäride huvidest kantud. Maksuhalduri hinnangul oli selline tehingute konstruktsioon näiline, sest ühinemise tagajärjel jätkavad *Zwijnenburgi* vanemad riideäris, mis oleks vastuolus asjaosaliste poolt väljendatud tahtega viia lõpule riideäri üleandmine isalt pojale.⁶⁴⁶ Ühe võimalusena võib maksumaksja tegevust hinnata maksuskeemi lõppeesmärgist lähtudes, teisel

⁶⁴³ Hofstätter/Hohenwarter-Mayr, pp 172–173.

⁶⁴⁴ Terra/Wattel, p 361

⁶⁴⁵ EKo *Foggia*, p 49.

⁶⁴⁶ EKo 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, p 22.

juhul peaks iga tehing olema iseseisvalt majanduslikult põhjendatud.⁶⁴⁷ Kesken- dudes aktsionäride eesmärgile võib tekkida olukord, kus ei hinnata õiguslike toimingute majanduslikku sisu ning soodamast maksustamisest keeldutakse põhjusel, et see ei vasta ettekujutusele tavapärasest tehingust.

Majanduslike põhjenduste olemasolu tuleb hinnata igal üksikjuhul eraldi, sest kui püstitada eeldust, et teatud tehingu õigusliku kujundusvõimaluste kasutamine loob aluse maksude vältimise kahtlusele, on tulemuseks ebapro- portsionaalne maksumaksja õiguste piiramine. Euroopa Kohtu kohtupraktikas on leitud, et piirangu konkreetne eesmärk on takistada puhtalt näilike skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu.⁶⁴⁸ Kui jagunemisel on paikapidav majanduslik põhjendus, eelkõige kui tegemist on õiguspärase vahendiga äri- plaani elluviimiseks, ei saaks maksumaksjale teha ka etteheidet maksude vältimises.

5.2.4. Direktiivist lähtuvate õiguste kuritarvitamise käsitlemine Eesti kohtupraktikas ettevõtte ülemineku näitel

Riigikohtu praktikast ei ole tuua näiteid ema-ja tütarettevõtja direktiivi või intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi kohaldamise kohta, kuid on olnud vaidlusi ettevõtte üleminekust ühinemisdirektiivi artikli 2 punkti d⁶⁴⁹ ja käibe- maksudirektiivi artikli 5 lõike 8⁶⁵⁰ tähenduses, millega antakse ettevõtteks käsit- letava vara kogumi üleandjale maksuvabastus. Ettevõtte ülemineku näitel saab Eesti kohtupraktikas tuua välja mõningad välja kujunenud seisukohad maksude vältimise tõkestamise kohta, mis käsitlevad direktiivist tuleneva maksuvabas- tuse kohaldamisega seotud õiguse kuritarvitamist. Nendest kaasustest saab ettekujutuse direktiivist tulenevate õiguste optimaalsest tagatusest, kui maksu-

⁶⁴⁷ Kohtujurist J. Kokott on selles kohtuasjas rõhutanud, et oluline ei ole viis, kuidas lahenduseni jõutakse, vaid tulemus. Antud seisukohta ei ole kohtuotsuses üle korratud. EKo *Modehuis A. Zwijnenburg*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek, p 44, 45.

⁶⁴⁸ Vt Euroopa Kohtu selgitusi kohtuasjades – EKo *Cadbury Schweppes plc jt*, p 55 ja EKo *Thin Cap*, p 72.

⁶⁴⁹ Ühinemisdirektiivi kohaselt ei järgne tulumaksukohustust artikli 2 punktide c ja d alusel, kui eraldumisel (*partial divison*) või vara üleandmisel (*transfer of assets*) annab äriühing, kas kõik tegevusüksused (ettevõtted), ühe tegevusüksuse või mitu tegevusüksust üle teisele äriühingule omandaja osade eest. Liikmesriigid on loobunud maksustamisest juhtudel, kui leiab aset kvalitatiivselt erinev toiming võrreldes näiteks kaubatarnega või kasumi jaota- misega. Tegevusüksust (*branch of activity*) on defineeritud ühinemisdirektiivi artikli 2 punktis j, mille kohaselt on see äriühingu struktuuriüksuse vara ja kohustused, mis moodustavad tegevuse korraldamise seisukohast vaadatuna iseseisva majandusüksusena ettevõtte, s.t üksuse, mis on suuteline omal jõul toimima.

⁶⁵⁰ *Zita Modes* kohtuasjas on Euroopa Kohus tõlgendanud kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 8, mis näeb ette, et liikmesriigid võivad käsitada kogu vara või selle osa tasu eest, tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral, et kaubatarnet ei ole toimunud. Sel juhul loetakse, et käibemaksuga maksustatavat müüki ei ole toimunud ja üleandjat loetakse vara saaja õigusjärglaseks. EKo 27.11.2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl*, p 40.

maksja tehingute hindamisel tõusetub küsimus, kas tehingud on osa maksude vältimisest.

Maksumenetluses on maksuhaldur keskendunud ettevõtte üleminekul maksustatava isiku peamise eesmärgi väljaselgitamisele, tuues maksude vältimise põhistavate asjaoludena esile: majanduslikult ebaotstarbeka vara üleandmise, tehingu äriliste motiivide puudumise ning ettevõtte omandaja ja üleandja juhtivtöötajate kattuvuse. Ühinemisdirektiivi artiklis 15 silmas peetud õiguse kuritarvitamise tõkestamise vähenemisele suunatud sätte kohaldamisel on küsitav, kas liikmesriigil on pädevust tõkestada maksuvabastust ka tegelikult teostatud tehingute korral. Esmalt tuleb arvestada asjaoluga, et direktiiv kohaldub kõigil juhtudel sõltumata tehingu finantsilistest, majanduslikest või ka maksunduslikest põhjendusest, seetõttu ei mõjuta ka arvestatava maksueelse saamine tehingu kõlbulikkust.⁶⁵¹ Tuleb silmas pidada, et liikmesriik ei tohi Euroopa Kohtu *Centros* ja *Segers* kohtuasjades esitatud selgituste kohaselt ohustada EL õiguse täielikkust ja ühetaolist kohaldumist.⁶⁵² Liikmesriigi kohtul tuleb seega esmalt otsustada, kas maksumaksja poolt teostatud toimingud langevad direktiivi kohaldamisalasse, et seejärel saada kinnitust õiguse kuritarvitamise olemasolule.

Riigikohus on alates *T.R.E.C.* kohtuasjas tehtud otsusest lähtunud ettevõtte ülemineku maksustamise juhtudel arusaamast, et maksukohustuse määramisel ei pea maksuhaldur tuginema MKS § 83 lõikele 4 või §-le 84.⁶⁵³ Järeldusele jõudmisel on Riigikohus märkinud, et „ettevõtte või selle osa üleandmise kohta ei tule vormistada mingit spetsiifilist üleandmise lepingut“, seetõttu on praktikas omaks võetud seisukoht, et piisab maksustatava olukorra kvalifitseerimisest. Selline käsitus ei ole vastuolus Euroopa Kohtu seisukohtadega, millest tulenevalt peab objektiivsetest asjaoludest nähtuma Euroopa õigusega tagatud vabaduse olemasolu.⁶⁵⁴ Kohtu seisukohtade järgi on küsimus isikul õiguse olemasolust või vabaduse kohaldamisest erinev küsimusest, kas tegemist on maksude vältimisega. Selgemalt on Euroopa Kohus väljendanud seisukohta *Ninni-Orasche* asjas, milles on leidnud, et iga liidu poolt tagatud õiguse kuritarvitamine eeldab, et puudutatud isiku tegevus oleks hõlmatud liidu õigusega silmas peetud vabadusega (*ratione personae*).⁶⁵⁵

Euroopa Kohus on kohtuasjas *Andersen og Jensen* küsimust, kas sporditarvete äri kui tegevusüksuse üleandmine toimus uuele äriühingule varade loovutamise käigus, kui tegelikult ei omandatud tervikut varade, kohustuste ja õiguste kogumist. Üleandval äriühingul säilis pärast ettevõtte üleandmist õigus kasutada enne üleandmist sõlmitud laenulepingust saadud raha, samas kui saaja äriühing võttis endale kohustuse pangalaenu tagasi maksta. Siseriikliku kohtu

⁶⁵¹ EKo *Leur-Bloem*, p 36; EKo *Zwijnenburg*, p 41; EKo *Kofoed*, p 30.

⁶⁵² EKo *Centros*, p 25, 38; EKo *D. H. M. Segers*, p 14.

⁶⁵³ RKHKo 3-3-1-20-11, p 15; RKHKo 3-3-1-89-11, p 14.

⁶⁵⁴ EKo *Centros*, p 18, 19.

⁶⁵⁵ EKo 06.11.2003, C-413/01, *Ninni-Orasche*, p 31.

silmis oli ettevõtte üleminek varade koosseisu osalise üleandmise tõttu kaheldav, mille tõttu esitati Euroopa Kohtule ühe küsimusena, kas ettevõtte üleminekut kui tervikut saab aset leida, kui eraldada laenulepingust tulenevad õigused ja kohustused.⁶⁵⁶

Kohtu seisukoha järgi ei olnud *Andersen og Jensen* asjas tegemist ettevõtte käsitletava vara üleandmisega, sest üle antud vara ei moodustanud funktsionaalset ja finantsiliselt iseseisvat tervikut, kuid ka põhjusel, et tehingu tegelikuks sisuks oli ettevõtte omandaja poolt vara väljaostmine üleandja poolt laenuks võetud raha eest, mis jäi viimase kasutusse, mitte aga omandaja aktsiate eest, mis anti ettevõtte käsitletava vara vastu.⁶⁵⁷ Direktiiviga silmas peetud tagajärjeks ei ole varjatud tasu saamine üle antud majandusüksuse eest, sest sel juhul on realiseeritud seni maksustamata kapitalikasum. Järgnevalt ei peaks analüüsiga jätkama, et kaaluda maksude vältimise vastaste reeglite kohaldamist, kui on selge, et üle antud varakogum ei moodusta ettevõtet. Siseriiklikul kohtul on võimalus anda hinnang tehingute näilisuse kohta ja seeläbi välistada direktiivi kohaldamisalast maksustatavate isikute tegevus.⁶⁵⁸ Maksumaksja subjektiivsed eesmärgid tehingu tegemiseks ei oma sel juhul enam tähtsust, kui liidu õigusest tuleneva maksusoodustuse kohaldamine on välistatud.

Riigikohus on jäänud ka *OÜ Dedi* asjas seisukoha juurde, et poolte tahe ei ole ettevõtte ülemineku tuvastamisel määrav, leides, et tehingut tuleb maksustamisel hinnata objektiivsetest asjaoludest lähtudes.⁶⁵⁹ Varakogumit saab objektiivsete asjaolude järgi ettevõtte kvalifitseerida, mis ei iseenesest vaja maksukohustuslase tahtluse kindlaks määramist. Seejuures tuleb silmas pidada, et EL õiguse kohaldamine võib sattuda ohtu, kui ühelt poolt sedastatakse soodsamat õigust andva normi koosseisule vastav maksukohustuslase tegevus, kuid sellest keeldutakse põhjusel, et ettevõtte vara üleandmiseks kvalifitseerimiseks ei ole andmed piisavad. Sellisel juhul on õiguse kuritarvitamise testi kasutamata jätmine avatud kriitikale.⁶⁶⁰ Peamise etteheitega on nähtud asjaolu, et esialgne hinnang antakse siseriikliku õiguse alusel, millega võidakse kahjustada liidu õiguse ühetaolist kohaldamist.⁶⁶¹ EL õiguse tõhususe põhimõtet silmas pidades

⁶⁵⁶ EKo 15.01.2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*, p 8.

⁶⁵⁷ *Ibid*, p 35, 38.

⁶⁵⁸ Terra/Wattel, p 355.

⁶⁵⁹ RKHKo 3-3-1-1-13, p 17.4.

⁶⁶⁰ EL mõistete tõlgendamine on Euroopa Kohtu pädevuses, et liikmesriigis kohaldatav õigus ei muudaks kohaldatava õiguse sisu. Euroopa Kohus on lähtunud seisukohast, et „ettevõtte“ on liidu õiguse autonoomne mõiste, mis kohustab seda kõigis liikmesriikides ühetaoliselt tõlgendama. Vt – EKo 10.11.2011, C-444/10, *Christel Schriever*, p 22, EKo 30.05.2013, C-651/11, *X BV*, p 31.

⁶⁶¹ Ettevõtte mõiste ei ole seotud ainult maksuõigusega, seetõttu on see ka siseriikliku õiguses sõnastatud ja kohtupraktikas välja kujunenud. TsÜS § 66¹ kohaselt on ettevõtte majandusüksus, mille kaudu isik tegutseb. Ettevõtte on oma olemuselt vara ning VÕS § 180 lõige 2 täpsustab, et ettevõtte koosseisu kuuluvad nii ettevõtte majandamist teenivad kui ka muul viisil ettevõttega majanduslikult seotud asjad, õigused ja kohustused. Maksuseadused ei täpsusta ettevõtte sisu ega olemust.

tuleb liidu õiguse kohaldatavust eeldada, kui isiku õiguslikud toimingud peegeldavad objektiivset reaalsust. Kuid õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte on liidu õiguses selliseks vahendiks, mille abil võib liikmesriik normi koosseisule vastavat maksukohustuslase tegevust ignoreerida.⁶⁶²

Riigikohus on näinud MKS § 83 lõike 4 ja § 84 kohaldamiseks vajadust juhul, kui maksuskeemis on kasutatud vahendavaid lülisid, et välistada omavahel seotud tehingute ahelast põhjendamatud tehingud enne, kui tehakse sisuline otsustus ettevõtteks käsitletava vara üleandmise kohta.⁶⁶³ Asjaoludele hinnangu andmine võibki kujuneda oluliselt komplitseeritumaks näiteks juhul, kui tahtlikult varjatakse ettevõtte üleminekut, mis võib tähendada erinevate asjaosaliste vara loovutuse tehingute hindamist kogumis ühe ettevõtte üleminekuna.⁶⁶⁴ Riigikohtu praktikas on selgelt erinev käsitlus tehingutest ettevõtte üleminekul kolmanda isiku vahendusel, mil maksuskeemi on haaratud mitmeastmelised tehingud ja maksukohustuslase tegevusele antud maksuõiguslik hinnang mõjutaks teisi subjekte. Näiteks kohtuasjas *OÜ Thomson Transport*, kus maksukohustuslane lõpetas pangaga liisingulepingu, kuid majandustegevus jätkus uues äriühingus, kes sõlmis pangaga lepingu. Maksuhaldur leidis, et vara soetajal ei olnud õigust sisendkäibemaksu arvestada, sest tegemist oli mitte-käibega.⁶⁶⁵ Riigikohus leidis aga, et:

„[k]ui ettevõtte üleminek toimub mitme tehingu tulemusena vahendlikult ning mõnes tehingus osalevad lisaks üleandjale ja omandajale ka kolmandad isikud, ei ole selle tehingu suhtes KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldatav. Olukorras, kus ettevõtte ülemineku raames toimuvad tehingud kolmandate isikute osavõtul, toimub nende tehingute osas käive käibemaksuseaduse tähenduses ning tavapärane käibemaksuga maksustamine.“⁶⁶⁶

Riigikohus on selles asjas rõhutanud vajadust kaitsta kolmandat osapoolt, kellel ei ole piisavalt teavet ja arusaamist tehingute taustast, kuid selle erandi järgimata jätmist on pidanud võimalikuks seoses MKS § 83 lõike 4 ja § 84 kohaldamisega, kui ettevõtte üleminek toimub kolmandate isikute osalusel toimunud

⁶⁶² Weber (2005), pp 13-14.

⁶⁶³ RKHKo 3-3-1-1-13, p 21.

⁶⁶⁴ RKHKo 3-15-1022, p 21. Kohtupraktikas on näiteid, kus on kasutatud sisendkäibemaksu arvestamise õiguse omandamiseks VÕS § 181 sätestatud erandit, millega ettevõtte üleandmise regulatsioon ei kohalduks tehingule, mis on tehtud sundtäitmisel või pankrotimenetluses. VÕS §-s 181 kasutatud mõiste „sundtäitmisel“ ei tähenda siiski TMS § 102 kohtutäituri vahendusel vara müümist. Vastupidisel juhul omandaksid osapooled kokkuleppel tehingu toimumisega kohtutäituri kontrolli all ühtlasi endale sobiva maksukohutuse. Vt lähemalt – RKHKo 3-3-1-25-13, p 15 jj.

⁶⁶⁵ Eesti on lähtunud käibemaksudirektiivi artikli 5 lõikest 8, mis võimaldab liikmesriigil lugeda käibemaksuga maksustatavat kaubatarnet mittetoimunuks (KMS § 4 lg 2 p 1), kui antakse üle kogu vara või selle osa tasuta eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena.

⁶⁶⁶ RKHKo 3-3-1-89-11, p 10.

tehingute kaudu, millega püütakse varjata teist tehingut, mis ei vasta õigussuhte tegelikule majanduslikule sisule.⁶⁶⁷

Siiski ei ole välistatud, et maksumaksja tegevust tuleb hinnata maksude vältimise tõkestamise üldreegli abil, kui tehingusse ei ole kaasatud kolmandaid isikuid. Objektiivsed asjaolud ei ole järelduste tegemiseks alati piisavad, näiteks kohtuasjas *OÜ Ilotrükk* ei ole Riigikohus nõustunud maksuhalduri käsitlesega, mis on lähtunud nn faktilisest majandusüksuse üleminekust olukorras, kus domeeni, ruumide ja seadmete kasutusõiguse ning materjalide ja väikevahendite üleandmine võimaldas OÜ-l Ilotrükk uue ettevõtjana jätkata trükikoja Iloprint tegevust. Mõõndes, et ettevõtte ülemineku regulatsiooni vältimiseks ei koostata üldjuhul asjakohaseid lepinguid ettevõtte ülemineku kohta, kohustab KMS § 4 lg 2 p 1 tuvastama asjade ja õiguste omamise ning kasutamise aluse.⁶⁶⁸ Seega ei saa ilma õigusliku aluseta ignoreerida olemasolevaid õigussuheteid.

Eelviidatud kohtuasjas on pankrotistunud vara üleandev äriühing tegutsenud tootmisega ajal, mil saaja äriühingu nimelt on toodangut turustatud, moodustades omavahel seotud tegevusjaotusega eraldi majandusüksused. Kohtulahendis on juhitud tähelepanu asjaolule, et ei ole võimalik järeldada ettevõtte üleandmist sellest, et tootmisega tegeleva ettevõtja toodangut müüb edasi järgmine ettevõtja. Sisuliselt on maksuhaldur vaidlustanud allhanke olemasolu, kuid tootmiseks vajalikud seadmed oleks pidanud antud juhul olema ettevõtte OÜ Ilotrükk kasutuses, mille väljaselgitamine vajaks tehingute majanduslikku tõlgendamist ja õigussuhete ümberkvalifitseerimist MKS § 84 alusel, millega tuvastada trükiseadmete jm tootmiseks vajaliku tegelik omand ja vara saaja eesmärk saavutada ebakohaste tehingutega põhjendamatu maksueelis sisendkäibemaksu arvestamise näol.

Ettevõtte ülemineku juhtudel, mil küsimus on olnud maksude vältimises, on Riigikohus võtnud seisukoha, et maksuhalduril ja madalama astme kohtutel tuleb tuvastada tehinguga kaasnenud sisulisi, s.o nii õiguslikke kui ka majanduslikke asjaolusid. Maksuhalduri püüdlused käsitleda tehinguid maksude vältimisena maksumaksja maksukohustuse vähendamise eesmärkidest lähtudes ei ole kohtupraktikas toetust leidnud. Maksukohustuse vähendamise eesmärk omab argumendina kaalu juhul, kui tehingu tegelikku majanduslikku sisu on maksueelise saamise eesmärgil moonutatud.

⁶⁶⁷ RKHKo 3-3-1-89-11, p 10, 13, 14.

⁶⁶⁸ RKHKo 3-3-1-55-13, p 25, 36.

5.3. Maksulepingute kuritarvitamise tõkestamine

Maksulepingutest tulenev õiguse kuritarvitamine (*treaty shopping*) tõusetub eelkõige juhul, kui isikud saavad maksuskeemis kasutada ühest liikmesriigist pärineva tulu suunamist teise riiki, millega on tegeliku tulusaaja riigiga maksustamist välistav või maksukoormust vähendav kokkulepe.⁶⁶⁹ Rahvusvahelised lepingud võivad seetõttu soodustada ühes riigis soodsama maksukeskkonna kasutamist, et koormava maksukohustusega riigis teenitud tulult maksuvabastust saada. Seejuures tuleb arvestada, et maksuleping reguleerib maksustamisõiguse jaotamist kahe riigi vahel, millega ei sätestata maksukohustust. Lepinguosalistel riikidel on lepinguga ettenähtud raamides õigus teostada maksustamise pädevust või loobuda maksustamise õigusest.⁶⁷⁰ Rahvusvaheliste lepingute eripära tõttu võib olla alust väitele, et puudub legitiimne alus käsitleda maksulepingute kuritarvitamise keelamist vastava EL õiguse üldpõhimõttele tuginedes.

Maksulepingute üheks eesmärgiks on lisaks riikide maksustamise pädevuse jaotuse ja diskrimineeriva maksustamise ärahoidmisele ka maksudest kõrvalehoidumise tõkestamine. Maksude vältimise tõkestamise ühetaolise lähenemise juurutamisel on OECD on seadnud eesmärgiks luua rahvusvahelisel tasandil kindlust maksustatavates õigussuhetes, eelkõige selleks, et maksustamine toimuks riigis, kus luuakse maksustatavat väärtust. Ka Eesti maksulepingute koostamisel on võetud aluseks OECD näidislepingud.⁶⁷¹ Kuid riikide sõlmitud maksulepingud ei ole identsed – osad neist seavad esikohale ühiste majanduslike eesmärkide edendamise, teistes on enam tähelepanu agressiivse maksude planeerimise tõkestamisele, viimastest on ka karmimad maksude vältimise vastased reeglid.⁶⁷² Mõlemal juhul tuleb hinnata, kas nendele maksulepingutele toetuvad maksude planeerimise viisid, mida isik on kasutanud endale meelepärasema maksustamise positsiooni saavutamiseks, võivad osutada maksulepingust tuleneva õiguse ebaõigeks kasutamiseks.

OECD näidislepingute kommentaaride artikli 1 lõikes 9 on käsitletud ebaõige tegevusena juhtumeid, kui on juriidiline isik asutatud riiki, millega omandatakse lepingust tulenevad õigused, mis ei oleks olnud maksumaksjale kättesaadavad. Õiguste omandamist saab välistada eelnimetatud artikli lõikes 20 nn soodustuste piirangute sätete abil. Soodustusi piiravate sätete eesmärk on

⁶⁶⁹ *Treaty shopping* on analoogne mõistega *forum shopping*, mis kirjeldab situatsiooni, kus isik teeb teadliku valiku jurisdiktsiooni kasuks, millest loodab saada enda huve kõige paremini tagavat lahendust. *Treaty shopping* ei tähenda seejuures alati isiku ebaõiget käitumist, maksulepingu toetumine võib olla lubatav *bona fide* tehingute struktuuriga maksuskeemis, mis omab majanduslikku sisu. Vt lähemalt – C. H. J. I. Panayi. Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community. Kluwer Law International 2007, pp 36–37.

⁶⁷⁰ J. Wouters, M. Vidal. Non-tax treaties: Domestic courts and treaty interpretation. – G. Maisto (ed). Courts and Tax Treaty Law. Amsterdam: IBFD 2007, pp 4–7.

⁶⁷¹ Lehis (2012), pp 241–242.

⁶⁷² C. H. J. I. Panayi, pp 34–35.

vältida olukordi, mil maksumaksjad saaksid juurdepääsu õigustele, mida neil tavaolukorras ei oleks.⁶⁷³ Liiga laia ebaõige maksulepingute kasutamise määramise korral võib hõlmata tehingute struktuure, mis on ainult maksude vältimisele suunatud kui ka neid, mis omavad majanduslikku sisu. Vastuolulisena on kommentaarides viidatud varasemalt avaldatud OECD raportile vahendavate ja baasfirmade kohta, millest tulenevad lepinguosalise riigi õigus ignoreerida tehinguid vahendavaid, kuid tegeliku asukohata ja majandustegevuseta juriidilisi isikuid.⁶⁷⁴ Ühelt poolt võiks maksulepingutega õiguse teadlikku ja lepinguvabadusele toetuvat omandamist käsitleda maksude vältimisena, teisalt aga, võib maksulepingust tulenevast õigusest keeldumine piirduda õigusnäivuse, s.o sisulise õiguse kasutamise puudumise juhtudega.⁶⁷⁵

Maksude planeerimise karmim tõkestamine võib aga viia maksulepingust tulenevate õiguste ühepoolsete piiranguteni, mis võib olla vastuolus sõlmitud kokkuleppega, muutes maksulepinguga tagatud õiguse sisutühjaks.⁶⁷⁶ Soov tuua selgust piiris, mil maksude planeerimine ei ole enam lubatud, nähtub OECD poolt BEPS nimelisest algatusest, mis seab eesmärgiks ühetaolise maksude vältimise tõkestamise reegli kehtestamise. Üldise reegli järgi, kui tehingute või kokkulepete peamiseks eesmärgiks on lepingust tulenevate soodustuste omandamine, siis sellisel juhul keeldutakse lepingu kohaldamisest, välja arvatud juhul, kui soodsam tagajärg on kooskõlas lepingu sätte eesmärgi ja mõttega (nn *principal purposes test*).⁶⁷⁷ Üldreegli abil ei ole siiski riigile antud võimalust hinnata ühepoolset lepingu sätte kehtivust vaadeldavas olukorras, sest sel juhul on peetud silmas faktiliste asjaolude väljaselgitamist, et veenduda maksumaksja poolt maksulepinguga hõlmatud olukorras õiguste tegelikus kasutamises. Maksude vältimise eesmärgiga tehtud tehingute käsitlus on sarnane kuritarvitamise

⁶⁷³ Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed Version 2010, p 61, komm 9.5.

⁶⁷⁴ OECD Conduit Companies Report. Alates 2003.a. näidislepingute kommentaaridest on viidatud OECD raportile, milles on nimetatud neli erinevat käsitlust, mil võib tuvastada juhud, kui vahendavat ettevõtjat kasutatakse maksulepingute ebaõigeks kasutamiseks, need on – *look-through approach*, *exclusion approach*, *the subject-to-tax approach* ja *channel approach*. Nimetatud käsitlused peavad tagama maksulepingust tulevate õiguste kohaldamist lepinguosaliste riikide residentide tegutsemisel *bona fide*. Vt – OECD Report on Restricting the Entitlement to Treaty Benefits. Paris: OECD Publishing 2002, pp 7-31.

⁶⁷⁵ Vt lähemalt – L. Gerzova, O. Popa. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance measures with Tax Treaties. – European Taxation 2013/53 (9), p 421.

⁶⁷⁶ Siseriiklik õigus võib luua olukorra, millega piiratakse maksulepingute kehtivust, kas maksuseaduses sätestatud normi kohaldamisega, kuigi leping välistab maksustamise õiguse või siis jääb maksukohustuslane asjaolude ebaõige tõlgendamise tõttu lepinguga tagatud õigustest ilma. Vt – OECD Committee on Fiscal Affairs, Tax Treaty Override (OECD 1989), International Organization's Documentation IBFD, reprinted in OECD Model Convention on Income and on Capital, Vol II, R 8, Paris: OECD Publishing 2010, komm 31, 32.

⁶⁷⁷ OECD Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 6: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing 2016, p 9, 55, 56.

keelamise testiga otseste maksude valdkonnas, kui liikmesriik selgitab esmalt välja, kas isiku väidetav tegevus on antud asukohas tegelik.

Maksude vältimise tõkestamise põhjendusel maksumaksja pahauskse tegevuse määramine on liikmesriigi otsustada. OECD näidislepingute kommentaaride järgi võib maksude vältimist tõkestada siseriikliku normide või kohtupraktikast tulenevate reeglitega, sest need sätted on osa siseriiklikust õigusest, mis sätestavad maksukohustuse tekkimise alused; need sätted ei ole adresseeritud maksulepingutele ega ole nendest ka mõjutatud.⁶⁷⁸ Siseriikliku õiguse alusel tuleb kindlaks teha maksustatavad asjaolud, mis on maksukohustuse aluseks ja mh tuleb võtta seisukoht, kas maksulepingut saab kohaldada, kui maksukohustuslase tehingul on moonutatud juriidiline vorm. Konflikt kajastub aga asjaolus, et liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise reegli kohaldamine võib riikide erinevate lähenemiste tõttu kaasa tuua ootamatuid tagajärgi, näiteks viia olukorran, kus mõlemas riigis õigussuhte üheaegne ümberkvalifitseerimine annab vastupidise tulemuse (nt dividendiks ja intressiks).⁶⁷⁹ M. Lang on leidnud, et siseriiklikud maksude vältimise tõkestamise reeglid ei kohaldu maksulepingust tulenevatest õigustest keeldumiseks. Üheks põhjuseks on asjaolu, et rahvusvaheline maksuõigus ja siseriiklik õigus on tõlgendamiseks kaks erinevat õigussüsteemi. Kui riigi maksude vältimise tõkestamise üldreegel kohaldub, siis peaks endiselt kehtima maksulepingust tulenev kaitse. Võimaliku lahendusena ei tuleks kohaldada mitte riigi õigust, vaid peab lähtuma põhimõttest, et soodsam maksustamine on põhjendatud juhtudel, kui isikud on tegutsenud heas usus.⁶⁸⁰ Seega võib keelduda õigusest soodsamale maksustamisele, kui asjaolude põhjal on alust arvata pahauskset maksulepingust tuleneva õiguse kuritarvitamist.

Liikmesriigi vaatenurgast lähtudes võib kuritarvitamisena olla käsitletav tehinguid vahendavate äriühingute struktuur, mille tulemusena väheneb tulu allikariigis maksukohustus. Piiravate meetmete kohaldamisega käib kaasas oht, et need toovad kaasa majandusliku topeltnmaksustamise, kas sama õigussuhte erineva käitlemise või mitteresidentide diskrimineerimise tõttu. Samuti tuleb arvestada asjaoluga, et piirangutega, millega maksumaksja tegevus on teatud olukorras maksude vältimine, ei muudetaks piiriülene tegevus ebamugavamaks, kui see on võrrelduna siseriikliku situatsiooniga, sest sel juhul tuleb arvestada EL õiguse kaitsva mõjuga.⁶⁸¹ See tähendab, et maksulepingu poolteks olevate riigid peavad tagama EL õigusest tulenevate vabaduste järgimise, mis välistab ühe lepinguosalise poolt nimetatud kohustusega vastuolus olevate meetmete

⁶⁷⁸ Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed Version. Paris: OECD Publishing 2010, p 60, 70, komm 9.2., 22.1.

⁶⁷⁹ K. Rajala. Relationship Between Domestic Specific Anti-Avoidance Rules and Tax Treaty Law – D. Blum, M. Seiler (eds). Preventing Treaty Abuse. Vienna: Linde 2016, pp 532–533.

⁶⁸⁰ M. Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Convention. Vienna: IBFD/Linde 2013, pp 59–61.

⁶⁸¹ Poulsen, pp 233–234.

kasutamise.⁶⁸² Liikmesriigi tõhus maksude vältimise tõkestamine on seetõttu piiritletud maksulepinguga võetud kohustustega⁶⁸³ ja EL ühisturul tagatud vabadustega, sest nii maksuseadustes kui ka maksulepingutes sätestatud maksude vältimise tõkestamise reegleid tuleb tõlgendada kooskõlas EL õigusega.⁶⁸⁴

Eesti kohtupraktikas on näiteks *Eutelor OÜ* kohtuasjas Riigikohus käsitlenud olukorda, kus residendist äriühing oli maksulepingu järgi soodsama maksustamise kohaldamiseks kajastanud maksuhaldurile esitatavates andmetes töötajate töötamist töölähetusena välisriigis, selmet töötamisena töölepingus kokku lepitud töö tegemise kohas. Kohtuasjas tuvastatud asjaolude järgi töötasid Eesti äriühingu töötajad Soomes.⁶⁸⁵ TuMS § 13 lõike 3 punkti 1 kohaselt ei maksustata tulumaksuga töötajale makstavat töölähetusega seotud sõidu-, majutus- ja muude kulude hüvitist ning välislähetuse päevaraha. SMS § 3 punktist 1, TKindLS § 40 lõikest 2 punktist 4 ja KoPS § 7 lõikest 2 tulenevalt ei tasuta nimetatud summadeltsotsiaalmaksu ega töötuskindlustus- ning kohustusliku kogumispensioni makseid.

Kohtud tuvastasid, et maksumaksja märkis töölepingutesse töö tegemise kohana Eesti, eesmärgiga vältida töötamise eest tegelikult makstava töötasu maksustamist, sest kokkulepitud töö tegemise kohaks oli Soome, mistõttu ei olnud tegemist lähetustega. Riigikohus nõustus maksuhalduriga MKS § 84 kohaldamises, et töölepingutest võrsunud õigussuhted ümber kvalifitseerida. Ebaõige juriidilise vormi kasutamise tulemusena tegi Eesti resident maksuvabalt töötajatele maksuvabalt väljamakseid töölähetuse kulude hüvitamisena ning päevarahana. Nimetatud väljamakseid tuli seega käsitada palgatuluna, mille järel oli võimalik võtta seisukoht, kas ja millises ulatuses kohaldub Eesti-Soome maksuleping. Eesti-Soome lepingu artikli 15 lõige 1 sätestab: „olenevalt 16., 18. ja 19. artikli sätetest maksustatakse lepinguosalise riigi residendi poolt saadud palka, töötasu ning muid sarnaseid teenistuse eest saadud tasusid ainult lepinguosalisel riigis, kui teenistus ei ole toimunud teisel lepinguosalisel riigis. Kui teenistus on toimunud nii, siis võidakse sellist teenistuse eest saadud tasu maksustada selles teises riigis.”⁶⁸⁶

⁶⁸² M. Lang jt. *Tax Treaty Law and EC Law*. Vienna: Linde 2007, pp 214-215.

⁶⁸³ Tulenevalt Viini konventsiooni artiklitest 26 ja 27, mis käsitlevad riikide vaheliste lepingute tõlgendamist ja täitmist, ei ole üldreeglina lepingu rikkumine lubatud. Vaid väga erandlikel juhtudel, kui seda õigustab oht riigi üldistele huvidele on see põhjendatud. Viini konventsioon. 26.09.1991 – RT II 1993, 13/14, 16.

⁶⁸⁴ EKo *Avoir Fiscal*, p 26; EKo C-336/96, p 30 EKo *Saint Gobain*, p 56–57; EKo 12.12.2002, C-385/00, *De Groot*, p 94; EK 05.07.2005, C-376/03, *D.*, p 53. EK kohtujurist G. F. Mancini on enda ettepanekus rõhutanud, et liikmesriikide sõlmitud rahvusvahelised lepingud ei tohi olla vastuolus EÜ asutamislepinguga, sest ei tohi unustada ühenduse õiguse ülimuslikkust – vt EKo *Avoir Fiscal*, kohtujuristi G. F. Mancini ettepanek, p 7.

⁶⁸⁵ RKHKo 3-3-1-86-10, p 11, 13.

⁶⁸⁶ Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seadus. 01.06.2002 – RT II 1993, 37, 113.

Eesti-Soome maksulepingu artikli 15 lõike 2 ja lepingu lahutamatuks lisaks oleva protokolliga p 7 kohaselt on töötajate palgatulu maksustatav Soomes, kui töötatakse renditööjõuna või püsiva tegevuskoha kaudu. OECD on BEPS nimega algatuses sedastanud, et riik ei lähe vastuollu rahvusvahelise lepinguga võetud kohustusega, kui esiteks tuvastatakse faktiliste pinnalt, kas majandusliku sisu poolest on tehingul õige juriidiline vorm. Kui tehing on sisult näiline, siis ei teki sellest ka mingeid õiguseid. Maksustatava õigussuhte tõlgendamine eeldabki lähtumist maksuõiguslikest põhimõtetest, sh tehingu sisu ja vormi võrdlevast analüüsist (*substance over form*), mis on omane riigi maksude vältimise tõkestamise üldreegli kohaldamisele.⁶⁸⁷ Maksulepingust tulenevatest maksusoodustusest tuleb keelduda, kui leiab kinnitust näilike tehingute tulemusena põhjendamatu maksueelise saamine.⁶⁸⁸ Maksude vältimise tõkestamist ei saa seega ka maksulepingute puhul vaadata eraldi õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõttest.

5.4. Vahekokkuvõte

Doktoritöös püstitatud uurimisküsimuseks oli, kas EL Nõukogu maksude vältimise tõkestamise direktiiv ja otseseid makse puudutav EL seadusandlus muudab Euroopa Kohtu poolt kujundatud maksude vältimise tõkestamise praktikat?

EL Nõukogu on astunud ATADi vastuvõtmisega olulise sammu maksude vältimise vastase võitluse tõhustamiseks. Direktiivis on sätestatud nii maksude vältimise tõkestamise üldreegel (artikkel 6) kui ka erireeglid enamlevinud kuritarvitavate maksutavadega toimetulemiseks. Üldreegli sõnastus järgib Euroopa Kohtu kujundatud õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõtet, mistõttu võib põhimõtte seadustamist käsitleda püüdlusena ühtlustada liikmesriikide kasutuses olevate üldreeglite (GAAR) sisu ja toimet. Olulisem ATADi panus on maksude vältimise tõkestamise erireeglite tutvustamine, mille järgi võib ühetaoliselt maksustada välismaiselt kontrollitava äriühingu, keelduda maksustatavast tulust intresside mahaarvamisest ja maksustada kapitalikasumi väljaviimine (lahkumismaks).

Eestis ei ole erireeglite vahetu ülevõtmine maksusüsteemi põhjalikult muutmata võimalik, kuid direktiivi ülevõtmisel tuleks arvestada Eesti jaoks aktuaalsete probleemidega, mil pahausksete tehingutega õõnestatakse maksubaasi. Ühe võimalusena tuleb kaaluda välismaiste kontrollitavate äriühingute erireegli (CFC) lisamist Eestis tulumaksuseadusesse. Riigikohtu praktika on andnud

⁶⁸⁷ OECD (BEPS) ACTION 6: 2015, pp 84-85, komm 26.1.-26.6.

⁶⁸⁸ Eestis on lähtutud põhimõttest, et maksude vältimist on võimalik tõkestada siseriiklike normidega, mistõttu ei ole maksulepingutes reeglina spetsiaalseid kuritarvitamist tõkestavaid norme. Vt lähemalt – I. Klauson. Estonia. – M. Lang, P. Pistone (eds). The Impact of the OECD and UN Model Convention on Bilateral Treaties. Cambridge: Cambridge University Press 2012, pp 361.

kinnistust, et MKS § 84 sätestatud üldreegli abil on võimalik omistada residendile tema poolt kontrollitavale äriühingu tulu, kuid see on seotud olulise halduskoormusega maksustatavate asjaolude tuvastamiseks. Õiguskindluse tagamiseks tuleks maksuseaduses määratleda kontrollitav äriühing ja tulu omistamise reegel, mis parandaks oluliselt maksukohustuse ettenähtavust.

Eelnimetatuga haakub ka intresse puudutav erireegel. ATADi artiklis 4 on sätestatud nn üleliigsete intresside maksustamata tulust mahaarvamise piirangud, mis tuleb Eesti õigusesse üle võtta. Aktuaalsem probleem on maksubaasi õõnestamine Eesti tütaretevõtja poolt emaettevõtjale krediitdilepingute alusel tasutud maksetega. Krediitdilepingute alusel on võimalik maksustamata tulu Eestist välja viia, kui näiteks laenuna antud raha ei soovita tagasi anda, intresse emaettevõtja poolt ei tasuta või loobub residendist tütaretevõtja põhjendamatult lepingust eeldatavatest summadest. Selle tulemusena väheneb tütaretevõtja maksustamata kasum, mistõttu on Eestil põhjendatud huvi tõkestada eelnimetatud tegevused. Eestil tuleks sätestada tehingu kriteeriumid, mil väljamakset käsitletak maksueelise saamise eesmärgil teostatud varjatud kasumi-jaotamisena. Nimetatud säte ei oleks vastuolus EL õigusega. Lahkumismaksu puudutava seadusandluse muutmine oleks vajalik, sest käesoleval ajal piiratakse ebamõistlikult mitteresidendi tegutsemist läbi püsiva tegevuskoha.

Äriühingute tulumaksuga maksustamise direktiivid, milles on sätestatud teatud piiriülestes olukordades maksusoodustused, sisaldavad maksude vältimise tõkestavaid reegleid. Euroopa Kohus on *Kofoed* asjas leidnud, et vaatamata sellele, et liikmesriik ei ole maksude vältimise tõkestamise reegleid üle võtnud, võib kohaldada liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise üldreeglit. Üldreeglite kohaldamisel tuleb arvestada Euroopa Kohtu kujundatud seisukohti maksude vältimise tõkestamiseks. Doktoritöös on leidnud kinnitust väide, et üldpõhimõtte abil on võimalik direktiividega hõlmatud maksustatavaid olukordi ümber hinnata, mille kohta on näiteid ka Riigikohtu praktikast. Kuid ühetaolise maksustamise tagamiseks tuleb ATADi, samuti Eesti maksusüsteemiga sobituvad juriidiliste isikute tulumaksu direktiivide erireeglid tulumaksuseadusesse üle võtta.

Direktiivides sätestatud maksude vältimise tõkestamise reeglite ülevõtmisel tuleb seadusloomes arvestada õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte nõuetega, mis paigutub üldpõhimõttena hierarhiliselt EL esmase õiguse hulka. Liikmesriigi maksude vältimise tõkestamise reegli eesmärk saab olla sellise tegevuse tõkestamine, millega luuakse puhtalt näilikke skeeme (tehingute ahelaid), millel puudub majanduslik sisu, mille eesmärgiks on saada põhjendamatult maksueelis. Seejuures tuleb silmas pidada, et direktiivist tuleneva õiguse kuritarvitamise keelamisele saab tugineda juhul, kui tehingutel puuduvad ärilised põhjendused ning näiline või ebakohane tehingu kujundamine põhistab seisukohta, et maksumaksja peamine eesmärk on olnud maksueelise saamine.

Autor leiab, et Eesti on ema- ja tütaretevõtja direktiivi artikli 1 lõigete 2 ja 3 tulumaksuseadusesse ülevõtmisel kaldunud kõrvale käsitletavast üldpõhimõttest. TuMS § 50 lõige 1⁴ on sätestatud reegel, millega välistatakse maksuvabastus, kui tehingud ei kajasta „vajalikku ja kohast majanduslikku sisu.”

Direktiivis viidatud reegel ei võimalda liikmesriigil hinnata tehingu omadusi, vaid kohustab välja selgitama, kas tehingul on majanduslikku sisu kajastavad ärilised põhjendused. Samuti on eelnõu koostajad jõudnud ekslikule järeldusele, et majandusliku sisu tuvastamine ei oma reegli kohaldamiseks tähtsust. Majandusliku sisu välja selgitamise tulemusena saab kinnitust väitele, kas maksueelis on vastuolus direktiivi eesmärkidega. Maksude vältimise eesmärki saab hinnata eelnimetatud vastuse olemasolul.

Rahvusvahelised lepingute alusel on loodud teistsugune õigussüsteem, millega liikmesriik on võtnud endale kohustuse järgi kokkulepitud tingimusi. Kokkulepe võib puudutada maksude vältimise tõkestamist, kuid sel juhul ei saa rääkida täiesti iseseisvast õiguse kuritarvitamise keelamise regulatsioonist. Maksulepingud kohalduvad siseriikliku õiguse rakendamisel, s.o järgmisel etapil, kui maksustatavad asjaolud on tehingu majandusliku sisu põhjal kindlaks tehtud. EL õigus mõjutab ka liikmesriikide vahelisi maksulepingute kehtivust juhul, kui need lähevad vastuollu liidus tagatud vabadustega. Maksude vältimise tõkestamise reegel, mille sisu järgib õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtet, ei mõjuta maksulepingu kehtivust.

KOKKUVÕTE

Doktoritöö kõige üldisem eesmärk oli analüüsida õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte olemust ja eesmärke ning rakendamise tingimusi, sisu, funktsionaalsust ja tagajärgi. Võttes aluseks Euroopa Kohtu seisukohad, mille järgi kohaldub õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte nii EL ühtlustatud kui ka ühtlustamata maksude korral, analüüsiti põhimõtte seoseid riigi maksude vältimise tõkestamise reeglite kohaldamisega. Doktoritöös käsitletav temaatika on piiritletud üldreegli (GAAR) rakendamisega maksumaksja pahauskse tegevuse käsitlemisel, et hinnata antud põhimõtte rakendamise võimalusi üldreegli kohaldamise kaudu. Seejuures tuli silmas pidada, et EL Nõukogu direktiiviga nr 2016/1164 (ATAD) harmoneeritakse ühetaoliste reeglitega maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad, mille liikmesriigi õigusesse ülevõtmisel tuleb arvestada ka Euroopa Kohtu suunistega. Maksude vältimise tõkestamine on seeläbi EL-s tervikuna uudes olukorras, et Nõukogu heaks kiidetud reegleid kohaldataks eesmärgipäraselt ja liidus tagatud õiguseid arvestavalt.

Autor püstitas töö kirjutamisel kaks hüpoteesi. Esimeseks hüpoteesiks on väide, mille järgi muudab Euroopa Kohtu poolt välja töötatud õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele toetuv käsitus maksumaksja kujundatud õigussuhetest maksukohustuse ulatust juhul, kui tehingu juriidiline vorm ei vasta majanduslikule sisule. Väite kontrollimiseks on analüüsitud tehingu juriidilise vormi ja majandusliku sisu tähtsust maksuõiguslike järelduste tegemiseks olukorras, kus on põhjendatud kahtlus, et maksumaksja on maksueelise saamise eesmärgil moonutanud tehingu asjaolusid. Teiseks hüpoteesiks on väide, mille järgi on maksumaksja valikuvabadus piiratud, kui tehingu juriidilise vormi valikul olid ülekaalus maksustamise aspektid. Viimase hüpoteesi osaks on seisukoht, et maksumaksjal on vabadus teha tehinguid ja toiminguid, millega kaasnev maksukohustus on väikseim võimalikest.

Allikmaterjali analüüsi ja töö kirjutamise tulemusena on autor jõudnud järgmistele järeldusteni:

1. Tehingu esialgne maksuõiguslik kvalifikatsioon lähtub tehingu juriidilisest vormist. Maksustamise neutraalsus eeldab kõigi tehingute käsitlemist asjana iseeneses, sest tehingul on objektiivne olemus ja maksuõiguslik kvalifikatsioon ei sõltu maksumaksja kavatsusest maksukohustust vähendada. Tehingu majanduslik sisu toob esile maksuõigusliku käsitluse eripära, kohustades tulenevalt maksevõimelisuse põhimõttest asjaolude hindajat lähtuma tehingu majanduslikest tulemustest. Kõrvutades tehingu juriidilist vormi selle majandusliku sisuga võib nende vastuolu viia tehingu ümberkvalifitseerimiseni või tehingute struktuurist kõrvale jätmiseni.

Doktoritöös püstitatud esimene eesmärk oli piiritleda lubatud ja lubamatut maksude planeerimist ning defineerida õiguse kuritarvitamisena määratletavad tehingud. Järgnevad järeldused käsitlevad pahauskselt tehtud tehinguid, nende omadusi ja tunnuseid:

1.1. Tehingu juriidilise vormiga saavutatav maksuõiguslikult soodsam tagajärg on aktsepteeritav senikaua kui tsiviilõiguslikud tahteavaldused on tegelikud ja ei varjata teist maksustatavat tehingut. Tehingu majanduslikust sisust lähtuva uue kvalifikatsiooni andmine osutub vajalikuks juhul, kui maksueelse saamine käsitletavas olukorras järgib õigusnormi sõnastuse realiseerumist, millega kaasnev tulemus ei ole kooskõlas õigusnormi eesmärgi ja mõttega. Maksustamise raskused saavad seega alguse maksumaksja poolt õigusnormide ebaõigest kohaldamisest, kui tehingu juriidiline vorm on ebakohane.

1.2. Õiguse kuritarvitamise keelamisele tuginev EL õiguse üldpõhimõte keelab õiguse teostamise seadusvastasel viisil, mille peamiseks eesmärgiks on maksueelse saamine. Euroopa Kohtu praktikale tuginedes on nimetatud põhimõtte leidnud rakendamist maksuvaidlustes, mida saab kasutada pahauskselt tegutseva maksumaksja tehingutega kaasneva EL õigusest tuleneva maksueelse neutraliseerimiseks, kuid ka siseriikliku maksude vältimise tõkestamise reegli sisustamiseks, kui sellega piiratakse EL õigusega tagatud vabadust. Nimetatud põhimõtte lai ja ühetaoline kohaldamisala kinnitab selle üldist mõju, millest tuleb üldpõhimõttena õigust kuritarvitavate maksutavade vastu võitlemisel juhinduda.

1.3. Õiguskindluse, seaduslikkuse ja proportsionaalse põhimõtetest tulevalt saab tehingu juriidilise vormi ümberkvalifitseerimine toimuda maksumaksjale ettenähtavate ja eelnevalt kindlaks määratavate tunnuste kaudu. Euroopa Kohtu poolt esmakordselt maksuasjades *Emsland-Stärke*, *Halifax*, *Part Service* ja *Cadbury Schweppes* tunnustatud õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest tuletatud kuritarvitamise testi alusel tuleb tehingu käsitlemisel eristada objektiivseid ja subjektiivseid elemente. Testi elemendid on kumuleerivad tingimused, s.t kui objektiivsel tasandil selgub ebakohase tehingu tulemusena maksusoodustuse saamine, siis seejärel tuleb tuvastada ka tehingu peamine eesmärk.

1.4. Objektiivse element on seotud küsimusega, kas maksumaksja on saanud maksusoodustuse, mis on vastuolus siseriikliku õigusakti ja direktiivi eesmärgiga. Tehinguid tuleb analüüsida nende esemest, eesmärgist ja tagajärgedest lähtudes, hinnates seejuures, kas tehingu tingimused kajastavad õigesti selle majanduslikku sisu ja tahteavaldused vastavad maksumaksja ärilistele eesmärkidele. Vastuolu kohaldatava õigusega on ilmne, kui maksumaksja on loonud maksusoodustuse saamiseks formaalsed tingimused. Seega tuleb kõiki tehingu objektiivseid asjaolusid analüüsida maksumaksja majandustegevuse faktilises kontekstis, et tuvastada, kas maksusoodustuse saamiseks on vajalikud tingimused täidetud.

1.5. Subjektiivseks elemendiks on peamine eesmärk saada maksusoodustust tehinguga, millel on ebakohane juriidiline vorm. Ebakohasena saab Euroopa Kohtu *Halifax*, *Weald Leasing*, *E. Cussens jt* ja *P. Newey* otsustele tuginedes käsitleda tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames. Eesmärki on kohtupraktikas kirjeldatud, kas „peamise“ või „ainsa“ põhjusena saada maksusoodustus, mis väljendab künnist vaidlustatud tehingu kujundamisel, mille ületamisel saab kinnitust maksumaksja pahausksusele. Ülekaalukalt

maksustamise aspektidest lähtuv tehingu juriidiline vorm osutab ka peamisele eesmärgile saada maksusoodustust. Tähendust omab mitte isiku subjektiivne kavatsus õigust kuritarvitada, vaid asjaolu, et tegevusel ei olnud objektiivselt muud seletust kui maksusoodustuse saamine. Määravaks on objektiivselt käsitletud tegevus ise, sest põhjused tehingu tegemiseks konstitueerivad objektiiviseeritud tahtlusena õiguse kuritarvitamise.

1.6. Seega määratlekse objektiivsete ja subjektiivsete elementide koosmõjus õiguse kuritarvitamisena käsitletav tehing, mis toob kaasa maksumaksja poolt loodetud õigusest või maksusoodustuse andmisest keeldumise. Isiku õigused ei vääri toetust, kui need on omandatud õigusnormi sõnasõnalisele tähendusele tuginedes, kuid tulemus on vastuolus õigusnormi mõtte ja sisuga. Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte abil tuleb sisustada riigi maksude vältimise tõkestamise reeglit, mis on vahendiks, mille abil sekkuda maksumaksja kujundatud õigussuhetesse ja tuvastada tegelik maksustatav olukord. Maksumaksja tehinguid on sel juhul võimalik ümber hinnata või jätta maksumaksja pahauskselt kujundatud õigussuhted kõrvale. Maksuhalduri sekkumise võimalused on aga piiritletud üksnes osas, milles seisneb maksumaksja pahauskne tegevus, näiteks riilufirma väljajätmine tehingute struktuurist või ka lepingutingimuste ümberhindamine, mille tulemusena selgub tegelik majanduslikule sisule vastav maksustatav koosseis.

1.7. Doktoritöös leidis kinnitust väide, et EL-s ühtlustamata otseste maksude vältimise tõkestamine seab liikmesriigile õiguse kuritarvitamise keelamiseks rangemaid tingimusi, sest sel juhul seostub kuritarvitava maksutava vastu võitlemine EL tagatud vabaduste ärakasutamisega. Liikmesriik on ühtlustamata maksude valdkonnas oma menetlusautonoomiat kasutades kujundanud maksubaasi säilimist kaitsvad maksude vältimise tõkestamise reeglid, mille kohasust tuleb õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele tuginedes hinnata. Euroopa Kohtu praktikale, eelkõige *Leur-Bloem*, *Eurowings*, *SIAT* ja *Barbier* otsustele tuginedes ei tohiks liikmesriigi sätted juhinduda ette määratud tingimustest, mil maksumaksja tegevus on pahauskne, vaid konkreetsetest asjaoludest, millest saaks järeldada, et tehingud on täielikult näilikud. EL vabadused on alati optimaalselt kaitstud, s.t. kuritarvitamise tuvastamiseks peab selguma: 1) vabaduse tegelik kasutamine liidu õigusega hõlmatud olukorras (nt tegelik asukoht) ja 2) tehingu tegelik majanduslik sisu.

1.8. Maksude vältimise tõkestamise üldreegli (GAAR) kohaldamisel tuleb riigil arvestada õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest tuletatavaid nõudeid maksude vältimise tõkestamiseks. Seaduslikkuse põhimõttest tulenevalt peavad maksumeetmed, mis tekitavad isikutele kohustusi, tulenema seadusest või kohtupraktikas omaks võetud tõlgendamise põhimõtetest. Mõlemal juhul seab reegli kohaldamisele piiranguid teised olulised põhimõtted, sh proportsionaalsus ja EL õiguse tõhusus. Euroopa Kohtu lahendid on eelnimetatud kaalutlustest lähtudes mõjutanud maksude vältimise tõkestamise reeglite kohaldamise võimalusi liikmesriikides, mis negatiivse integratsioonina on aidanud piiritleda kuritarvitava käitumisena käsitleva tegevuse tunnuseid ning andnud juhise maksude vältimise vastu võitlemisel. Liidu õigusega kooskõlas olev reegel peab

olema piisavalt üldine, et maksude vältimise juhtumite käsitlemise diapasoon oleks võimalikult lai, kuid oleks suunatud üksnes näilike tehingute vastu, mille eesmärgiks on maksukohustuse vältimine. Nimetatud kriteeriumeid järgib ka EL Nõukogu direktiivi nr 2016/1164 (ATAD) artikli 6 sätestatud kuritarvitamise tõkestamise üldreegel. Kuid ühtlustava sätte juures võib probleemina näha asjaolu, et kaotatakse vahetegemine kaudsete ja otsest maksude vältimise tõkestamisel, mida Euroopa Kohus on kohtuasjas *3M Italia SpA* pidanud oluliseks säilitada. Otseste maksude kohtuotsustes rõhutatud täielikult näilike tehingute kontspetsioon asendub normi eesmärgist lähtuva tõlgendamisega, sest pahauskseks loetakse tehingut, mille peamine eesmärk on saada maksueelis. Põhiline oht seisneb selles, et ühtlustatud maksude valdkonnale sobiv käsitlus võib aga kahjustada EL õigusega tagatud vabadusi, sest maksumaksja õiguslike toimingute pahauskseks arvamise künnis on direktiiviga viidud liiga madalale.

1.9. Doktoritöös kontrolliti Eesti maksuõiguses kasutatavate maksude vältimise tõkestamise reeglite vastavust Euroopa Kohtu otsustes käsitletud nõuetega. Eestis võib maksuhaldur majandusliku tõlgendamise põhimõttest lähtuvalt maksumenetluse käigus poolte vahel tehtud tehingutele anda teistsuguse, majanduslikule sisule vastava hinnangu ning määrata tasumisele kuuluva maksumaksumma, juhindudes tehingu majanduslikest tagajärgedest, kuid sellise sekkuamise võimalus isikute omavahelistesse õigussuhetesse on piiratud. Maksu määramiseks ei piisa lepingu ümberkvalifitseerimisest, vaid viidata tuleb maksu määramise õiguslikule alusele, kas siis MKS § 83 lg-le 4 või MKS §-le 84. Mõlema sätte puhul on vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelist.

1.10. Eesti maksude vältimise tõkestamise üldreegel (MKS § 84) on kehtestatud Saksa AO § 42 eeskujul, mille sisuks on lähtumine tehingu majanduslikust sisust, jättes kõrvale sobimatu juriidilise vormi, et anda tehingu tegelikule sisule vastav maksuõiguslik kvalifikatsioon. Riigikohus on üldreeglist tulenevat ümberkvalifitseerimise võimalust piiritlenud olukorraga, kus tehingule on antud moonutatud õiguslik kvalifikatsioon, tunnustades sellega maksude vältimise tõkestamise vahendi erandlikku iseloomu (*ultimum remedium*). Üldreegli kohaldamine toob maksumaksjale tagajärjena kaasa maksusoodustusest keeldumise, millele tal õigustatud ootus puudus. Pahauskse maksumaksja tehinguid tuleb vaadelda kõigi maksumaksja läbi viidud tegevuste kontekstist, hinnates: 1) tehingute majanduslikku sisule vastava juriidilise vormi kohasust ja 2) maksumaksja maksueelise saamise eesmärki.

1.11. Riigikohtu praktikast tulenevalt on MKS § 84 lai kohaldamisala, mille abil on võimalik hinnata pahauskseks omavahel seotud tehinguid kui ka organisatsioonilist struktuuri tervikuna, mille tulemusena võib maksuobjekti omistada isikutele, kes on tegelikult kasusaajateks. Seejuures võib üldreegli kohaldamise tulemusena sõltuvalt tuvastatud majanduslikust sisust kvalifitseerida tehingud ümber selliselt, et jäetakse kõrvale ebakohasest kujundamisest tingitud asjaolud, nt tehingud, mis ei oma tehingute ahelas iseseisvat majanduslikku tähendust. Seega taastatakse maksustamiseks olukord sellisena nagu ta oleks siis, kui kuritarvitust põhistavat asjaolu ei oleks esinenud, seejuures on välis-

tatakse võimalus, et maksuõigusliku järelduse tegemisel jäetakse kõrvale majanduslikku sisu omavad tehingud.

1.12. MKS § 84 rakendamise veaks on olnud maksuhalduri poolt lähtumine tõenäoliselt välditud koormavast maksunormist, mille tulemusena kesken-dutakse põhjendamatult selliste tehingut iseloomustavate asjaolude leidmisele, mis põhjendaks maksustamist. Nii Euroopa Kohtu kui ka Riigikohtu praktikast tulenevate seisukohtade põhjal võib teha järelduse, et juhinduda tuleb maksu-maksja soovitud maksunormi mõttest ja eesmärgist, mille tulemusena sedas-tatakse majandusliku sisu ja juriidilise vormi vastuolu. Alles vastuolu ilmne-misel tuleb kohaldamisele välditud maksunorm. Nimetatud probleemi ületa-miseks pakub autor välja MKS § 84 *de lege ferenda* täienduse, mille järgi: „tehingut ei võeta arvesse, kui sellest saadav maksueelis on vastuolus kohal-datava maksuseaduse sisu ja eesmärgiga.“

1.13. Doktoritöö teiseks eesmärgiks oli pakkuda õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte rakendamise süstematiseeritud käsitlust, et põhimõtet praktikas efektiivsemalt kasutada. Selleks tuleb autori hinnangul esmalt ühtlus-tada maksuseadustes tehingut pahausksena käsitlevaid mõisteid, et luua korra-pära juhtudeks, kui tehingut tuleb ümber kvalifitseerida või maksuõigusliku kvalifikatsiooni andmiseks kõrvale jätta. Maksude vältimise tõkestamise regu-latsiooni teatav järjepidevusetus, vastuolulisus ja lünklikkus raskendab parata-matult seaduse mõistmist ning vähendab oluliselt õiguskindlust.

Eestis tuleks kasutusele võtta ühtne terminoloogia, mis eristab pahauskseid tehinguid, s.o esiteks näilisi, sh teeseldud tehinguid (MKS § 83 lg 4) ja teiseks, majandusliku sisuta tehinguid (MKS § 84). Ebaõnnestunud on praktikas kasu-tatud mõistet „fiktiivsed tehingud“, mille alla võivad mõlemad eelkirjeldatud olukorrad langeda. Tegelikult majandusliku sisuta tehingute puhul tuleks võtta kasutusele mõistena „ebakohane.“ Ebakohast tehingut iseloomustab asjaolu, et seda ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid seaduse mõttega vastuolus oleva maksuõigusliku tagajärje saamiseks. Sellise tehingu olemasolul jäetakse tehing täielikult või osaliselt, s.o teatud tehingutingimuste osas maksuõiguslikul kvalifitseerimisel kõrvale. Tsiviilõiguslikku tahteavaldust moonutavate tehingute puhul tuleks kasutada tsiviilõiguses kasutatavaid mõis-teid „näiline“ või siis „teeseldud tehing,“ sel juhul tuleb õigussuhteid käsitleda nii nagu tsiviilõiguses. Autori hinnangul on ühtlustamine vajalik nii termino-loogilisel kui kontseptuaalsel tasandil, et eelnimetatud olukordi selgemalt eristada.

1.14. Autor asub seisukohale, et õigusselguse paremaks tagamiseks tuleb õiguse kuritarvitamise eeldused sätestada seaduse või määrusega. Vaidluste ühetaoliseks käsitlemiseks tuleb kasutusele võtta järgmine lahenduskeem, millega selgitatakse välja:

1) Kas tehingu juriidiline vorm järgib üksnes formaalselt õigusnormi tingi-musi. Selleks tuleb hinnata, milliseid majanduslikke tulemusi tehing kaasa toob, et teha kindlaks tehingu majanduslik sisu. *P. Newey* ja *WebMindLicenses* kohtuotsustes on Euroopa Kohus juhtinud liikmesriigi kohtu tähelepanu ka

lepingutingimuste analüüsile, et selgitada välja, kas kokkulepitud tingimused peegeldavad tegelikku sisu.

2) Kas eelmises punktis õigusnormidega ettenähtud tingimuste järgimisega on tehingu tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus õigusnormiga taotletava eesmärgiga. Euroopa Kohus on *Weald Leasing* kohtuasjas sedastanud, et juhul, kui tehingute struktuuri abil on maksukohustus hajutatud pika perioodi peale ei ole see lepinguvabadusest tulenevate õiguste kuritarvitamine, sest maksukohustuse suurus oli muutumatu. Maksukohustuse edasilükkamine ei ole õigusnormiga vastuolus.

3) Kas tehingul on ebakohane või näiline juriidiline vorm. Tehingute ebatavaline laad, samuti asjaomaste ettevõtjate vahelised õiguslikud, majanduslikud ja/või isiklikud suhted võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine on tehingute peamine eesmärk. Subjektiivseid kaalutlusi tähistav mõiste „eesmärk“ tähistab olukorda, kus tehingu juriidilise vormi valikut saab põhjendada peamiselt maksusoodustuse saamisega.

4) Kas kohase juriidilise vormiga tehing tooks kaasa kõrgema maksukoormuse. Tuleks maksukohustuslase tegevust käsitleda objektiivse kõrvaltvaataja pilgu läbi, et saada vastust küsimustele, millise tehingu oleksid teinud sõltumatud asjaosalised ja kas kohase tehingu tulemusena oleks kaasnenum kõrgem maksukoormus.

5) Kas puudub mõistlik põhjendus ebakohase tehingu kasuks. Kohtuasjades *Part Service* ja *Foggia* on leitud, et vaatamata tehingu võimalike majanduslike eesmärkide olemasolule, millel võib olla positiivne mõju (nt kulude kokkuvõtte), tuleb kuritarvitamise tuvastamiseks hinnata saadud majanduslike eesmärkide olulisust võrreldes saadava maksueelisega.

1.15. Maksude vältimise ja kuriteona käsitleva maksude kõrvalehoidumise ühiseks nimetajaks on maksumaksja pahausksus, s.o eesmärk saada maksueelist maksustatavate asjaolude kohta maksuhaldurile andmete esitamisega. Maksukuriteo korral tuleb samuti käsitleda MKS § 83 lg 4 või § 84, mille abil saab tehinguid õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest tulenevate kriteeriumite abil maksuõiguslikult hinnata. Isiku süükküsimust ei saa nimetatud põhimõtte kohaldamisega lahendada, sest karistusõiguslik etteheide saab tuleneda maksuseadusest tulenevast kohustuse rikkumisest, ehk konkreetsest õiguslikust alusest.

Seega leidis punktide 1.1.–1.15. alusel kinnitust töö esimene hüpotees, et Euroopa Kohtu poolt välja töötatud õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele toetuv käsitus maksumaksja kujundatud õigussuhetest muudab maksukohustuse ulatust juhul, kui tehingu juriidiline vorm ei vasta majanduslikule sisule. Euroopa Kohtu poolt tunnustatud õiguse kuritarvitamise keelamise üldpõhimõtte järgi ei saaks maksumaksja otsustada enda maksukohustuse ulatuse üle, kuid võib oma majandustegevuse tehingulise ülesehituse raames arvestada maksustatavate asjaoludega, kui sellega ei kaasne seadusega vastuolus olevat maksueelist. Üldpõhimõttest tulenevate objektiivsete ja subjektiivsete elementide tunnuste järgi on võimalik eristada lubamatut maksukohustuse vähenemist (maksude vältimist) lubatud tegevusest. Legaalse maksuplaneerimisega on tegemist seni kaua, kui maksumaksja poolt valitud tehingu või toimingu

juriidiline vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule, s.t maksu-õigusliku järelduse tegemiseks tuleb kindlaks teha, kas tehingu asjaolude tsiviil-õiguslik tähistus annab asjaosaliste majanduslikke püüdlusi õigesti edasi. Olu-kord, kus lepingupooltel oleks võimalus omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, oleks vastuolus maksu kui avalik-õigusliku kohustuse olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega. Siseriiklikus õiguses on nimetatud üldpõhimõtte kohaldatav läbi maksude vältimise tõkestamise üld-reegli, millega on määratletud maksuhalduri seaduslik sekkumise alus maksu-maksja poolt tsiviilõiguslikult kujundatud õigussuhetesse.

2. Euroopa Kohtu ja Riigikohtu praktikas on leidnud kinnitust seisukoht, mille järgi juhul, kui maksumaksjal on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta maksuseadus ega direktiiv valima tehingut, mille puhul on tasutava maksu summa suurim. Vastupidi, kohtupraktika eelkõige *Halifax, Part Service* ja *Weald Leasing* otsused toetavad seisukohta, mille järgi on maksumaksjal õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust.

Valikuvabaduse piirang on vajalik ühetaolise maksustamise tagamiseks, seetõttu ei saaks valikut aktsepteerida juhul, kui sellega seatakse kahtluse alla teiste õigussüsteemide oluliste põhimõtete kohaldumine. Autor on teise hüpoteesi kontrollimisel jõudnud järeldusteni:

2.1. Maksuhalduril tuleb maksukohustuse tuvastamiseks lähtuda maksu-maksja poolt esitatud andmetest, sest õiguspärasele ootusele tuginedes võib maksumaksja eeldada, et kui ta täidab seadusest tulenevad tingimused on ta ka õigustatud saama teatud maksusoodustusi. Tehingu majanduslikust sisust lähtu-vat asjaolude tõlgendamist võib kasutada erandjuhul, s.o õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttega kooskõlas oleva maksude vältimise tõkestamise reegli kasutamisega. Õiguskindlusele toetuv maksumaksja tehingu juriidilise vormi aktsepteerimine põhineb usalduse kaitsel avaliku võimu omavoli eest, mis kaotab oma põhiseadusliku kehtivuse aluse, kui selgub maksumaksja paha-usksus.

2.2. Maksumaksja pahausksuse tuvastamisel tuleb lugeda veaks lähtumist maksumaksja eeldatavast soovist vältida maksukohustust, sest sel juhul võetakse aluseks eeldus, et tehingu juriidiline vorm on ebaõige. Õiguskindluse põhimõtte kohustab arvestama maksumaksja poolt kujundatud õigussuhetega, mille majanduslikku sisu tuleb koos juriidilise vormiga hinnata. Kui objek-tiivsed asjaolud viitavad asjaolule, et varaga tehtud tehingu tulemusena on näiteks juriidilise isiku asemel saanud füüsiline isik tulu, siis on see ka aluseks maksuõigusliku kvalifikatsiooni muutmiseks. Maksumaksja ei saa tehingule antud teise nimetusega muuta kohaldatavat õigust, sest maksustamine toimub tehingu majandusliku sisu alusel. Majanduslikule sisule baseeruv tehingu ümberkvalifitseerimise võimalused ammenduvad juhul, kui: 1) tehingu juriidi-line vorm on kohane või 2) kui küsimus on tsiviilõiguslikest omandisuhtetest ja iseseisvate juriidiliste isikute õigussubjektsusest (nt ema- ja tütarettevõtja). Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte abil on võimalik tehingute ümber-kvalifitseerimine mitte aga olemasolevate õigussuhete korrigeerimine.

2.3. Doktoritöö kolmandaks eesmärgiks oli välja selgitada maksumaksja tehingu õigusliku kujundamise tunnustamise võimalused olukorras, kus tehingu või toimingu juriidilise vormi valik oli ajendatud maksukohustuse vähendamise soovist. Doktoritöös on leidnud kinnitust väide, et õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte eeldab seaduslike võimaluste kuritarvitamist, mistõttu ei ole maksukohustuse edasilükkamine või maksuobjekti tekkimise vältimine kuritarvitamine seni, kuni maksusoodustus ei ole kohaldatava seadusega vastuolus. Seega tuleb aktsepteerida maksukohustuslase valitud tehingu juriidilist vormi (vahendit maksukohustuse vähendamiseks), kui see omab ärilise ettevõtmisena tajutavat eesmärki.

2.4. Maksumaksja tehingu subjektiivsed kaalutlused tulevad arutusele ainult juhul, kui eelnevalt on tuvastatud ebakohase juriidilise vormiga tehing. Subjektiivseid kaalutlusi tähistav mõiste „eesmärk“ tähistab olukorda, kus tehingu juriidilise vormi valikut saab põhjendada peamiselt maksusoodustuse saamisega. Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamine viib ainult selliste tehingute arvessevõtmata jätmiseni, mis on kuritarvitamisega seotud ja kohustab aktsepteerima tehinguid, mis vastavad seadusest tulenevatele nõuetele.

2.5. Tehingud on tehtud maksude vältimise eesmärgil, kui need ei ole kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvestades loodud majanduslikku sisu kajastaval ärilistel põhjustel. ATAD artikli 6 lõike 2 on koosseisulise tunnuseks nimetatud „äriliste põhjenduste“ puudumist, mis tähistab õiguse kuritarvitamise keelamise testi subjektiivset elementi. Sellega täiendatakse ebakohase tehingu käsitlust olukorras, kus tekib kahtlus, kas sõltumatud pooled oleksid sarnastel tingimustel lepingu sõlminud. Kui kaaluda maksumaksja poolt saavutatavate äriliste hinnatavate tulemuste olemasolu ja maksueelist tehingute valikul, antakse sellega ühtlasi hinnang maksumaksja objektiivselt avalduvale tahtele hoida maksukohustusest kõrvale. Äriliste põhjenduse vähenemine osakaal räägib ka maksude vältimise eesmärgi kasuks.

2.6. Äriliste põhjenduste tuvastamiseks tuleb hinnata: 1) kas tehingut iseloomustavad asjaolud on äriselt mõistlikult põhjendatavad ja 2) kas tehingu põhjendused asetuvad maksumaksja majandustegevuse konteksti (põhjenduste eluline usutavus). Seega ei saa maksuhaldur leppida igasuguste põhjenduste olemasoluga, vaid hinnata tuleb kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid, et tuvastata, kas maksumaksja tegevus on olnud tegelik. Olukorras, kus omavahel seotud õigussuhetel ei ole muud tähtsust, kui luua eeldusi maksueelise saamiseks tõendab ka maksukohustuse vähendamise eesmärki maksumaksja valikutes.

Tasakaalustamaks maksumaksja õigustatud huve ja ühetaolise maksustamise eesmärki pakub autor välja MKS § 84 regulatsiooni muutmist *de lege ferenda* järgmiselt: „tehing on tehtud maksude vältimise eesmärgil, kui tehingu juriidilisel vormil puuduvad majanduslikku sisu kajastavad ärilised põhjendused.“

2.7. Kuigi majandusliku sisu puudumise põhjenduse ja ka väiteid kinnitavad tõendid tuleb esitada maksuhalduril, tuleb maksukohustuslasel arvestada temal lasuva tõendamiskoormusega. Maksumaksjal tuleb põhjendada majanduslikult hinnatavate eesmärkide olemasolu ja esitada tõendid tegevuse äriliste põhjen-

duste kohta, kui tema läbi viidud tegevusel on vähene majanduslik sisu. Tuleb seejuures silmas pidada, et ebaproportsionaalseks piiranguks kujunevad reeglid, mil pelgalt tehingu vorm on aluseks eeldusele maksude vältimise olemasolule. Nii otseste kui ka kaudsete maksude valdkonnas on Euroopa Kohus rõhutanud maksuhalduri kohustust põhistada maksumaksja pahausksust.

MKS § 84 tuleb *de lege ferenda* täiendada teise lõikega, et anda kohtupraktikas välja kujunenud tõendamiskoormuse jaotusele maksuseadusega sätestatud raamid. Täienduse kohaselt täpsustakse olukorda, mil tõendamiskoormus läheb maksumaksjale üle: „maksumaksjal tuleb esitada tõendeid tehingu äriliste põhjenduste kohta, kui maksuhaldur on põhjendanud kahtlust, et tehingut ei oleks tehtud sõltumatute osapoolte vahel ja vaba konkurentsi tingimustes.“

2.8. ATADi vastuvõtmisega on EL Nõukogu sätestanud liidu ühetaolised reeglid õiguse kuritarvitamise vastu võitlemiseks, mis näeb lisaks üldreeglile ette ka erireeglid maksude vältimise tõkestamiseks, s.o üleliigsete intresside mahaarvamise piiramiseks, välismaiste kontrollitavate äriühingute maksustamiseks ja lahkumismaksu (*exit taxes*). Eesti maksusüsteemi muutmata ei saa erireegleid üle võtta, kuid Eestile omaste kuritarvitavate maksutavade vastu võitlemiseks tuleks regulatsiooni *de lege ferenda* täiendada järgnevalt:

1) Õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttega kooskõlas oleva MKS § 84 tõlgenduse abil on võimalik välismaise kontrollitava tulu omistada residendist juriidilisele isikule, kuid maksustamise ettenähtavuse tagamiseks tuleb TuMS-ses sätestada kontrollitava äriühingu mõiste ja tulu omistamise reegel. Eestis tuleb juhindudes ATAD artikkel 7 punkidest 1 b) ja 2 b) sätestada: „residendist juriidilisele isikule omistatakse välismaise äriühingu maksustamata tulu, kui viimase poolt oma kasumilt tegelikult tasutud äriühingu tulumaks on väiksem Eestis kohaldatava äriühingu tulumaksu kohaselt ning tulu on saadud ebakohase tehingu tulemusena, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis.“

2) Intresside mahaarvamise piirangu asemel tuleb TuMS sätestada erireegel pahausksete krediitidehingute käsitlemiseks, s.o juhtudel kui residendist tütar-ettevõtja vara väheneb ebamõistlike tehingutingimuste tulemusena, mis ei too kaasa maksukohustuse suurenemist, kuigi õiguspärase käitumise (kasumis jaotamise) korral kaasneks maksustamine. Seega tuleks TuMS § 50² lõike 1 asemel kehtestada erireegel, mille järgi: „Tulumaksuga on maksustatav tütar-ettevõtja poolt laenu andmine emaettevõtjale või samasse kontserni kuuluvale tütar-ettevõtjale, kui poolte kokkuleppega on ebakohaste lepingutingimuste või laenu sissenõudmisest loobumise teel vähendatud maksueelise saamise eesmärgil tütar-ettevõtja maksustamata kasumit viimasele tasumisele kuuluvate laenu põhiosa või intresside võrra.“

2.9. Ema- ja tütar-ettevõtja direktiivi artikli 1 lõigetes 2 ja 3, intresside ja litsentsitasude direktiivi artikli 5 lõike 1 ja ühinemisdirektiivi artikli 15 lõikes 1 sätestatud maksude vältimise tõkestamise reegleid tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt käsitleda õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte alusel sarnaselt käibemaksuvaidlustega. Maksude vältimise eesmärk selgub majanduslike asjaolude puudumises või nende ebaolulisuses tehingulise lahenduse

kasuks otsustamisel. Ka maksulepingute puhul tuleb arvestada õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttest tulenevate nõuetega maksude vältimise tõkestamiseks.

Seega leidis punktide 2.1.–2.9. alusel kinnitust töö teine hüpotees, mille järgi on maksumaksja valikuvabadus tehingu juriidilise kujundamise valikul piiratud juhul, kui ülekaalus on maksustamise aspektid. Teadlik maksustamise aspektidest lähtuv majandustegevuse tehinguline ülesehitus, mida toetab organisatsiooniline struktuur, võib luua tingimused maksukohustuse vähendamiseks. Maksuskeemi käsitletakse pahausksena, kui tehingutel ei ole tegelikku majanduslikku sisu kajastavaid ärilisi põhjendusi, seetõttu ei saa ka maksusoodustuse kohaldamine nendele tehingutele täita seadusega silmas peetud eesmärki. Ebatavaline tehing ei viiks siiski automaatselt tehingu ümberhindamiseni, mida võib näha *Weald Leasing* ja *RBS Deutschland Holding* kohtuotsustest, milles Euroopa Kohtu ees oli küsimus maksustamise vältimisest ebamõistlike tehingute tulemusena. Nendes kohtuasjades on Euroopa Kohus leidnud, et maksukohustuslase teadlik tehinguline valik on senikaua aktsepteeritav kuni riigil ei jää laekumata makse. Seega võib lubatud maksueeliseks olla maksukohustuse edasilükkamine, kui maksustamiseks vajalikud andmed on maksuhaldurile esitatud.

Arvestades väitekirja põhieesmärki võib resümeerida, et õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõte võimaldab EL õiguses saavutada materiaalselt võrdsete tehingute ühetaolist kohtlemist, kui maksuseaduse normist tulenevate eelduste ning kõiki asjasse puutuvate faktide ja tehingu eesmärkide määratlemisel võetakse arvesse põhimõtte suunitletust taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks olnud. Uuesti määratlemisel ei tohi minna kaugemale sellest, mida on vaja nõuetekohaseks maksustamiseks. Kuritarvitamise testi subjektiivsete ja objektiivsete elementide sisustamisel on lisaks oluline silmas pidada ühelt poolt õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte seoseid teiste maksuõiguse põhimõtetega (nt maksevõimelisuse põhimõtte) ning teiselt poolt seda, et kuritarvitamise keelamine on lähedalt seotud seaduslikkuse ja õiguskindluse põhimõtetega, mistõttu on tähtis, et selle kohaldamise tingimused oleksid nii selged kui võimalik.

SUMMARY

The principle prohibiting abuse of law: The impact of the positions of the European Court of Justice on tax laws of Member States

Introduction

Using civil-law options to establish legal relations could lead to a situation in which the commercial substance of a taxable transaction is classified differently under tax law, using a non-traditional contractual form, which enables the taxable person to avoid taxes. Where the taxable person's behaviour aimed at obtaining a tax advantage is based solely on the aspects of taxation and the wording of tax legislation, the question arises as to whether all transactions aimed at the reduction of tax liability should be taken into account. Such transactions may constitute an abuse of the taxable person's rights, if there is a causal link between the fiscal advantage obtained and the artificially created conditions. The obligation of keeping with the rules of good faith extends to the taxable person's relations vis-à-vis the state, in which the taxable person is obliged to contribute to the determination of tax liability, which also entails liability for the submission of inaccurate data to the relevant tax authority.⁶⁸⁹ The principle of good faith prevents abuse of law, i.e. using formal legal position by refusing to protect it. This Doctoral thesis examines the transactions undertaken with the aim of obtaining a tax advantage where there is no justification. The situations at issue include cases in which the taxable person's, in order to reduce their own tax burden, acts in contravention of the legislative intention.

The research question of this thesis is concerned with the possibilities for a Member State to prevent abuse of law by applying a general principle in order to strike a balance between recognising the freedom of personal fulfilment and uniform taxation, i.e. to prevent the avoidance of tax liability. A taxable person is entitled to certain tax incentives and to exploit these advantages in planning their operations. This is permitted and accepted by the state. The principle of legal certainty requires that legislation must be foreseeable by those subject to it in order for them to be able to make the best choices in terms of taxation. The problem is linked to the question of where to draw the line between acceptable tax planning and tax avoidance if a person has knowingly and intentionally created conditions for reducing their tax burden. The question as to whether the tax authorities have the right to reclassify regular civil law transactions and to charge tax on legal transactions based on their perceived actual substance has been a subject of controversy in case-law. For a taxable person that has had legitimate expectations of more favourable fiscal treatment, the resulting tax liability may come as an unpleasant surprise and perceived as an arbitrary action by the tax authorities. Legitimate expectations of the taxpayer correlate

⁶⁸⁹ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 54.

with other principles such as the principle of solvency, uniformity and even the principle of tax law itself, which are important factors in tax law and affect the scope of tax liability.

The doctoral thesis focuses on tax avoidance and therefore does not examine the issues related to tax evasion. The latter is covered only in the context of establishing whether there are any obstacles to using the principle of the prohibition of abuse of rights in determining the tax liability. In case-law, there is a need for a systematic approach, which would provide a uniform solution to prevent tax avoidance and provide guidance to national courts on dispute resolution. This doctoral thesis analyses the application of the principle prohibiting abuse of law in the context of Estonian law, taking the deliberations of the European Court of Justice into account. The Court of Justice has established a traceable system of the application of that principle. The implementation of which in Estonian case-law needs to be ascertained.

The objective of this doctoral thesis is to provide solutions that help to identify tax avoidance and treat such cases as well as neutralise the consequences of abuse in a uniform manner. The thesis attempts to formulate the characteristics of tax avoidance and to provide a systematic and practical solution that enables a uniform approach to all cases, bringing together the existing characteristics and criteria.

Three research questions are proposed in this doctoral thesis.

The first objective is to determine the limits to which the tax planning of an undertaking constitutes permissible or unlawful conduct. Relevant to the identification of abuse of law are situations where the taxable person, taking into account all aspects of taxation, has decided in favour of a transaction that grants them a tax advantage. However, the constraints on these choices significantly restrict the taxable person's right to personal fulfilment. Therefore, it is necessary to identify the features of the transaction in order to establish actual tax liability in matters relating to both VAT and personal income tax. According to the case law of the European Court of Justice, it is important to establish how to apply the principle prohibiting abuse of law in dealing with tax avoidance or evasion and what the impact of that principle is on the scope of tax liability as a result of an assessment by the Court.

The second objective of this thesis is to provide a systematised overview of the implementation of the principle prohibiting abuse of law, which could allow more efficient implementation of the principle in practice. The thesis focuses primarily on the case law of the European Court of Justice, which through negative integration, has changed the Member States' legislation and case law concerning countering tax evasion and avoidance. The doctoral thesis also provides guidance on the implementation of the principle of the prohibition of abuse of law in tax disputes and trials as well as in the day-to-day business of tax authorities. This means the elaboration of tax-related interpretations of the transactions and the establishment of guidelines for determining the taxable income of a taxable person, characterising the nature of the transaction, and

formulating the criteria to be assessed by the tax authorities and the court of a Member State, as well as proposing improvements to tax laws.

The third objective of the thesis is to identify the possibilities of recognising the taxable person's contractual freedom where the tax authorities may intervene in the legal relations of the parties to a transaction by reclassifying the transaction. The question concerns the freedom of the taxable person to plan their tax liability with the reasonable expectation that the state will accept relationships under private law. Legal certainty in taxable relations is not an insignificant aspect of the rule of law because an individual must be reasonably able to foresee the behaviour of a public authority in order to carry out their economic activity at the lowest possible tax expense.

The hypotheses of this thesis are based on the abovementioned research questions. The author has developed the following hypotheses:

As the first hypothesis, the author submits an argument for verification that the approach developed by the European Court of Justice on the legal relationships shaped by a taxpayer, which relies on the principle of the prohibition of abuse of rights, changes the scope of tax obligation in case the legal form of a transaction does not correspond to the economic substance. In the course of tax proceedings, a tax authority may give to the transactions conducted between the parties a different appraisal that corresponds to the economic substance and establish the payable amount of tax based on the economic consequences of the transaction, but such possibility to intervene in the mutual transactions between persons is limited. In order to determine the compositional circumstances based on the rules of taxation, a tax authority must identify the events that are essential from the taxation perspective, taking into consideration the legal form of the transactions chosen by the concerned parties.

For the purpose of solving the issue of determining the scope of application of the rules to combat tax avoidance of the member state affected by the views of the European Court of Justice, as the second hypothesis, the author has submitted an argument that the freedom of choice of a taxpayer upon choosing legal development of a transaction is limited, if the aspects of taxation prevail. In tax planning, a taxpayer may choose the transaction subject to a more favorable tax regime. In order to ascertain abuse, one must determine the objectives that were actually sought in relation to the transaction of a taxpayer and thus it is necessary to find out on the basis of which circumstances the situation of abuse of rights is identified, so that the rule to combat tax avoidance can be applied. In this, the need for the protection of fundamental freedoms must be considered in the cases of limiting the freedoms of a taxpayer, in order to ensure legal certainty with regard to the persons participating in economic turnover.

The research questions of this doctoral thesis build on the above objectives and hypotheses. The research questions are as follows (by chapters):

1. Is there a common EU approach to situations in which a taxpayer is acting in bad faith with the intention of avoiding taxes?

2. Are there distinctive methodological differences in approaching facts in matters involving non-harmonised taxes in comparison with EU-harmonised tax law?
3. Which methods are used in Estonia to identify tax avoidance in compliance with the criteria for measures intended to prevent tax evasion or avoidance, as laid down by the Court of Justice?
4. Can taxpayers use the legal form of a transaction to decide on their fiscal burden?
5. Will the Council Directive on the prevention of tax avoidance change the practice of combating tax evasion developed through the jurisprudence of the Court of Justice?

The thesis may be provisionally divided into two main sections: the first section deals with the nature and functions of the principle of the prohibition of abuse of law and the limits of preventing tax avoidance in Member States in the context of European law (Chapters 1 and 2). The second section focuses on the problems specific to Estonia in preventing tax avoidance and on the impact of European law on Estonian tax legislation (Chapters 3 to 5). Based on such a division, the focus is on Union law as reflected in the case law of the Court of Justice.

Thus, the goals of this doctoral thesis are based on the structure of this work. The thesis is comprised of five chapters.

Chapter One examines the nature and creation of the principle of the prohibition of abuse of law and its function in tax law. In light of the case law of the Court of Justice, Chapter One focuses on those characteristics of transaction which serve as a basis for assessment under tax law. Examining the creation of the principle of the prohibition of abuse of law enables the identification of the issues which are needed to resolve the problems that led to the emergence of this principle, thus determining which interests the principle aims to protect. The above clarifies the function of the principle under tax law, which determines the necessary conditions for the emergence of taxable consequences so that a conclusion could be drawn in subsequent chapters as to the existence of the conditions for the application of the principle.

Chapter Two focuses on substantial differences in the application of the principle of the prohibition of abuse of law in the case of direct taxes by analysing the applicability of the principle developed in cases relating to indirect taxes to income tax disputes. The focus is on cases concerning the avoidance of national law by using the freedoms guaranteed by the Treaty on the Functioning of the European Union. The general rules implemented by a Member State in order to prevent the avoidance or evasion of taxes reflect the application of the principle of the prohibition of abuse of law in national law. As the opinions of the Court of Justice have an important role in the development and implementation of national rules on preventing the avoidance or evasion of taxes, the requirements for such rules will be examined.

The purpose of the first two chapters is to bring clarity to the question as to which methods of identifying taxable situations in cases of abuse of law are

acceptable and to provide a new assessment under tax law, i.e. an assessment that takes into account the actual commercial substance of a transaction.

Chapter Three analyses the Estonian national rules on preventing the avoidance or evasion of taxes and their compliance with the positions adopted by the Court of Justice. The chapter examines the Estonian case law concerning the application of the principle of the prohibition of abuse of law in national cases as well as in cases involving a “foreign element”. The chapter further examines whether the principle of the prohibition of abuse of law can be used in borderline cases to differentiate between cases of legitimate tax planning and breaches of tax law. The chapter also systematically deals with the question of how the abovementioned terms are linked to the principle of the prohibition of abuse of law, which may affect the tax law assessment of a transaction.

Chapter Four focuses on legitimate interests of taxpayers, in particular the legitimate expectation that state intervention is based on the principle of legality and takes into account the formulation of the selected legal relationship. The question at issue is the definition of the taxable person’s freedom of choice regarding legal formulation of a transaction, i.e. on the one hand, ensuring uniform taxation, and on the other hand, ensuring legal certainty. Considering comparable interests should shed light on the scope of application of the principle in order to distinguish between actions in bad faith and those in good faith.

Chapter Five focuses on the application of EU directives in national law. Member States are required to transpose the rules of preventing tax avoidance set out in the directive, which has caused problems with the compatibility of the rules with national law. The issue of the compatibility of the rules of preventing tax avoidance needs clarification in order to avoid conflicts with Union law.

This doctoral thesis uses dogmatic and systematic methods. An important role is played by the dogmatic approach, which allows focusing on the prohibition of abuse of law through a link with other tax law institutes and principles, together with a critical analysis. This thesis does not however compare any foreign law with Estonian law as the focus is on the positions of the Court of Justice. The laws of other Member States are considered from the point of view of negative integration of Union law. The case law of the Court of Justice has served as a basis for amendments to the legislation and case law of different countries, thus affecting national rules on preventing the avoidance and evasion of tax. Different national laws are considered based on the cases brought before the European Court of Justice. As regards Estonian law, such analysis of the case law of the Court of Justice makes it possible to identify the gaps in the application of the laws and regulations relating to the prevention of avoidance and evasion of tax, in order to ensure the implementation of the principle of the prohibition of abuse of law in accordance with Union law.

1. Nature and creation of the principle of the prohibition of abuse of law and its function in European Union tax law

1.1. Key aspects of the principle prohibiting abuse of law

The legal form of a transaction chosen by the taxable person in good faith normally corresponds to the desired economic outcome of the transaction. A legal form not corresponding to the commercial substance of the transaction may be chosen in particular to avoid the creation of an object of taxation, where the legal fact giving rise to a fiscal obligation is disguised as a different legal transaction. Difficulties in taxation arise, therefore, from incorrect application of legal provisions where the taxable person has created the preconditions for more favourable tax treatment based solely on the wording of the rule. In such case the legislator's intention is not respected because inadequate or missing commercial substance of the transaction does not lead to legal consequences with regards to tax.⁶⁹⁰ Literal interpretation of a rule applicable to legal relations faces difficulties because the taxable person has formed such civil law relations which mainly follow the elements of the rule necessary to obtain tax advantages. A uniform EU approach should limit the negative effects which are contrary to the purpose and objectives of the rule. Abuse of law should be identifiable by certain criteria to ensure that the possible conclusions concerning the enforcement of rights are not unforeseeable for the obliged person.

According to the Court of Justice's established case law, the legal formulation of a transaction cannot be ignored on the sole ground that it is aimed at avoiding taxes because taxable person's economic activity must be addressed with objectivity.⁶⁹¹ The possible aim of avoiding tax does not affect the circumstances of the transaction because the principle of fiscal neutrality precludes any generalized distinction between unlawful and lawful transactions.⁶⁹² Fully disregarding the form of the transaction would lead to a situation where it will be necessary for the tax authority to reconstruct the supply and service chain, which would create enormous problems. In such case, when re-establishing the facts, the 'normal' way of conducting business should be identified, which would be based on the assumed form, based on the commercial substance, not on the actual form of the transaction between the parties. It is noted, however, that there is no single normal way to conduct economic activity and no single form which can be considered to be better than other forms.⁶⁹³ Therefore, in order to determine whether or not an activity can

⁶⁹⁰ P. Piantavigna. Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? – *Intertax* 2009/37 (3), pp. 166–175.

⁶⁹¹ ECJ 26.03.1987, C-235/85, *Commission vs. Holland*, para 8, ECJ 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*, para 19; ECJ 27.11.2003, C-497/01, *Zita Modes*, para 38.

⁶⁹² ECJ 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*, para 19, ECJ 11.06.1998, C-283/95, *Fischer*, para 27.

⁶⁹³ ECJ 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc*, opinion of advocate general P. Maduro, para 55-57.

be considered to be an economic activity, that activity should be considered *per se*.

In particular cases, where the taxpayer has artificially created a more favourable situation by a transaction, distorting the expected classification under tax law of the economic transaction should be considered to be unacceptable behaviour on the part of a taxable person.⁶⁹⁴ Based on the case law of the Court of Justice, it can be stated that restrictions on the taxable person's freedoms and rights established by the state are justified in order to prevent avoidance of tax where such restrictions are aimed at preventing artificial transactions. The legal form of taxable transactions is acceptable insofar as they reflect the economic reality. In this respect it is irrelevant whether it is harmonised or non-harmonised area of EU tax law.⁶⁹⁵ Legal formulation of an unlawful transaction means giving a legal form to a transaction in order to avoid the application of tax legislation, as a result, the actual objective of the legislation as intended by the legislator is not achieved. Legal certainty is ensured in tax law relations where the taxpayer, taking into account taxable events, has made forward-looking transactions, which, however, should be disregarded where the taxpayer has acted in bad faith.

The prohibition of abuse of law is relevant as an argument both when preventing tax avoidance by way of circumventing the actual objective of a rule and in order to justify national tax measures, which intensively restrict the freedom of movement of individuals conferred by the Treaty on the Functioning of the European Union in order to ensure fiscal competence.⁶⁹⁶ It is apparent from the case law of the Court of Justice that there is certain difference between the cases concerning direct taxes and those concerning indirect taxes. On the basis of the case law of the Court of Justice, the circumstances in which an activity of the person includes elements of abuse of law:

- where the person relies on European law in order to avoid or substitute burdensome national law;
- or where the person seeks more favourable tax treatment arising from European law (e.g. directive) where there is no justification for the application of such treatment.

In the first case, the Court of Justice denies protection of the person under European law if the person's aim is to avoid national rules and replace burdensome taxation by a more favourable tax regime of another Member State by relying on the freedom of movement. It is possible to rely on the principle of the prohibition of abuse of law if the national measure, which limits reliance on fundamental freedoms, is assessed by the national court from the point of view

⁶⁹⁴ M. Helminen. *EU Tax Law: Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD 2011, pp. 46-47.

⁶⁹⁵ B. J. M. Terra, P. J. Wattel. *European Tax Law - Sixth Edition*. Netherlands: Kluwer Law International 2012, pp. 476-477.

⁶⁹⁶ R. Karimeri. *A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice*. – *Intertax* 2011/39 (6/7), p. 302.

of actual reliance of Union law.⁶⁹⁷ In the second case, the Court of Justice has held that an economic operator cannot take advantage of the provisions of Union law in order to fraudulently achieve a more favourable taxation treatment. The Court considers the reliance on Union law to be unlawful if the taxable person wishes to exercise a right arising from EU law or to exclude the application of a burdensome tax rule by using an incorrect legal form for the transaction.⁶⁹⁸ An unjustified tax advantage is gained where there is clear dissociation between the commercial substance and legal form of a transaction, which gives the taxable person an apparent right. Member States' possibilities to prevent the fraudulent exercise of a right arise from the general principle of the prohibition of abuse of law established in the case law of the Court of Justice.

1.2. The development and implementation of the principle prohibiting abuse of law in the case-law of the Court of Justice

The case law of the Court of Justice concerning the prohibition of abuse of law was influenced most by a landmark case, *Emsland-Stärke*, which concerned an economic area harmonised at the EU level – the common agricultural policy. The Court had to answer the question whether a Member State's exporter will lose the right to an export refund if the same goods are immediately reimported from a third country back to the Member State by the same means of transport, even if there was no infringement of provisions of law. The Court of Justice confirmed in its judgment, based on its earlier judgments *General Milk* and *Cremer*⁶⁹⁹, that compensation may be denied if a person has made a transaction in bad faith and formulated an 'abuse test' to be applied in similar disputes, which was further developed in the judgment of *Halifax*.

In the *Halifax* ruling, concerning indirect taxes, the Court of Justice summarised for the first time its previous case law and noted that the application of Union legislation cannot be extended to cover abusive practices by economic operators, that is to say transactions carried out not in the context of normal commercial operations, but solely for the purpose of wrongfully obtaining advantages provided for by Union law.⁷⁰⁰ The Court of Justice further specified the term 'normal commercial operations' in its judgment *Weald Leasing*. According to the Court of Justice, the fact that an undertaking does not engage in certain transactions in the context of its normal commercial operations does not affect the foregoing considerations, because in the context of VAT abuse it

⁶⁹⁷ A. Zalasinski. The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia case. – *European Taxation* 2012/09, pp. 453.

⁶⁹⁸ L. De Broe. *International Tax Panning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD 2008, pp. 753–754.

⁶⁹⁹ ECJ 11.10.1977, C-125/76, *Peter Cremer*, para 21, 22.

⁷⁰⁰ ECJ *Halifax plc*, p 69; ECJ 22.05.2008, C-162/07, *Ampliscientifica Srl*, para 27.

is the actual substance of the operations that is important, not which are the normal commercial operations of the undertaking. ‘Normal commercial operations’ means operations meeting normal conditions and business objectives, which are not contrary to the purpose of the relevant provisions of Union law. A situation where incorrect legal form of a transaction would allow a taxable person to deduct input value added tax would be contrary to the principle of fiscal neutrality.

First, a finding of abuse requires a combination of objective circumstances, i.e. whether the transactions in question have a proper legal form and whether more favourable tax treatment sought by the taxable person is contrary to the purpose of the relevant provisions of Union law (‘objective test’). A more detailed assessment of a conflict with Union law is provided in the judgment of *E. Cussens and others*. According to the Court, it is contrary to the relevant provisions of the Sixth Directive where the condition of obtaining a tax advantage was apparent.⁷⁰¹ If that condition of obtaining a tax advantage is met and a transaction is indeed artificial (not ‘real’ or ‘substantive’) then, *a fortiori* an application of the VAT rules to those transactions cannot fulfil their purpose.⁷⁰² In its judgments on VAT cases, the Court has consistently ruled that it is for the national courts and judicial authorities to refuse the right of deduction, if it is shown, in light of objective factors, that the right is being relied on for fraudulent or abusive ends.⁷⁰³

As regards direct taxes, the Court of Justice has referred, e.g. in judgment *Cadbury Schweppes*, to the conclusions in judgments *Emsland-Stärke* and *Halifax* that there must be objective circumstances showing that, despite formal observance of the conditions laid down by Community law, the objective pursued by freedom of establishment has not been achieved.⁷⁰⁴ Obviously, the abuse of rights is not a situation in which the taxpayer is entitled to rely on European law to obtain a tax advantage. It should, however, be taken into account that the national measures at issue in the context of direct taxes are intended to combat avoidance of tax, while restricting individuals’ access to the freedom of movement.⁷⁰⁵ Such approach to combating avoidance of tax is the same in the fields of VAT and direct taxes, while allowing for different application of the principle in different contexts and taking into account the needs relating to the application of direct and indirect taxes. In the case of direct taxes, the issue is more related to the application of national rules in a situation falling in the scope of application of Union law.

At the second level of the abuse test, the Court of Justice must take into account the taxable person’s subjective considerations if the arrangement does

⁷⁰¹ ECJ 22.11.2017, C-251/16, *E. Cussens*, para 74, 75.

⁷⁰² ECJ *E. Cussens*, opinion of advocate general M. Bobek, para 76.

⁷⁰³ ECJ 06.12.2012, C-285/11, *Bonik EOOD*, para 35–37.

⁷⁰⁴ ECJ 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc*, para 64.

⁷⁰⁵ Terra/Wattel, p. 481.

not reflect economic reality and is set up with the sole aim of obtaining a tax advantage.⁷⁰⁶ Since *Emsland-Stärke*, the Court of Justice has considered the intention to obtain an advantage from the Union rules as an element of the principle of the prohibition of abuse of law. The substance of agreements desired by the parties can be established on the basis of objective circumstances because an artificial nature of a transaction also reveals its ultimate objective. In its judgment in *Halifax*, the Court of Justice has supplemented the subjective element with the requirement that the national court must verify whether or not the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage.

Intent is not sufficient for establishing the motivation of the participants, but rather it is the activity itself that is assessed, i.e. what is relevant is not the mental state of a natural person (typology of guilt) but the fact that the relevant economic activity carried out has no other objective explanation than to obtain a tax advantage.⁷⁰⁷ It should be established based on the circumstances of the case whether the activity at issue has some autonomous basis which, if tax considerations are left aside, is capable of endowing it with some economic justification in the circumstances of the case.⁷⁰⁸ An economic operator may have a number of reasons for entering into agreements, such as those related to marketing or organisation of their operations, but that does not affect the final conclusion if the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage. In the judgment of *Part Service*, the Court of Justice specified the meaning of the term ‘essential aim’ – noting that if the transactions at issue have the sole purpose of obtaining a tax advantage, the minimum threshold for classifying a practice as abusive has been passed.⁷⁰⁹

The subjective element is an additional condition for classifying a practice as abusive where objective circumstances refer to the fact that the activity carried out by the taxable person is contrary to the purpose of the provision of law. That element cannot serve as a basis for a new legal classification, it provides an opportunity to assess whether the taxpayer has acted in good faith. A transaction made in bad faith may be justified in particular through the taxable person’s considerations, i.e. the motives of using a specific legal form.

⁷⁰⁶ ECJ *Ampliscientifica Srl*, para 28; ECJ 27.10.2011, C-504/10, *Tanoarch*, para 51; ECJ 12.07.2012, C-326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, para 35.

⁷⁰⁷ ECJ *Halifax plc jt*, opinion of advocate general P. Maduro, kohtuasjas Halifax, para 70, 86.

⁷⁰⁸ D. Weber. Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1. – European Taxation 2013/53 (6), p. 253.

⁷⁰⁹ ECJ *Part Service Srl*, para 44, ECJ *E. Cussens*, para 53.

1.3. Function of the principle of the prohibition of abuse of law in tax law

The Court of Justice has, in its case-law, clarified the notion of abuse of law, noting in judgments *Emsland-Stärke*, *Halifax* and *Cadbury Schweppes* that abusive practices are prohibited in principle. However, the prohibition of abuse of law is not just limited to tax law, its scope of application is much wider and, therefore, this principle amounts to a general principle of Union law. As a rule, general principles of European Union law are derived from national laws of the Member States, which are common legal principles in the various EU Member States, thus becoming a part of Union law.⁷¹⁰ An important objective of the application of the principle is to prohibit unlawful exercise of rights, which is important in maintaining a coherent legal order.⁷¹¹ Therefore, the principle of the prohibition of abuse of law has a universal effect and can be used in the assessment of the coherence of a positive legal rule, thereby also being accepted as a general legal principle.

The Court of Justice can develop, through legitimate judicial activity general principles which can be used as a mechanism of supplementing Union law to ensure better coherence in Member States.⁷¹² The Court of Justice has noted in its judgment in *Kofoed*, clarifying the provision on combating avoidance of tax in the Merger Directive, that it reflects the “general Community law principle that abuse of law is prohibited”.⁷¹³ The judgment refers to previous judgments concerning abuse of law in the areas of VAT, direct taxes and freedom of establishment.⁷¹⁴ According to the Court of Justice, this principle has a very broad scope of application, including clarification of national rules on preventing the avoidance of tax (in Estonia § 84 of the Taxation Act). Where such rules restrict the Union’s freedoms, the standards developed by the Court of Justice should be taken into account, i.e. a rule must meet the requirements of the abuse test and comply with the principles of proportionality and legal certainty.⁷¹⁵ The conditions of preventing avoidance of tax in the Union are the same for both direct and indirect taxes, while the emphases in prohibiting abusive practices differ. The Court has thus emphasised the importance of the

⁷¹⁰ U. Bernitz, J. Nergelius. *General Principles of European Community Law*. Netherlands: Kluwer Law International BV 2000, pp. 110–112.

⁷¹¹ A. Aarnio. *Õiguse tõlgendamise teooria*. Tallinn: Juura 1996, lk 70.

⁷¹² X. Groussot. *General Principles of Community Law*. Netherlands: Europa Law Publishing 2006, p. 9-10.

⁷¹³ ECJ *Kofoed*, para 38

⁷¹⁴ ECJ 09.03.1999, C-212/97, *Centros Ltd*, para 24; ECJ *Halifax*, para 68, 69; ECJ *Cadbury Schweppes plc*, para 35.

⁷¹⁵ L. De Broe, D. Beckers. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law. – *EC Tax Review* 2017/26 (3), p. 138.

principle, which is applied in different areas of law irrespective of the exercise of the right in question, for European law as a whole.

A general principle can also be characterised as a proposition of fundamental law, from which specific rules are derived.⁷¹⁶ Through that principle, the Court of Justice provides Member States with a tool that enables them to protect the coherence of their national tax system, taking into account the majority of taxable situations.⁷¹⁷ Therefore, the general principle of the prohibition of abuse of law meets all the criteria: it has a general, or abstract nature and has an impact on the regulated area and the legal system as a whole.⁷¹⁸

The principle of the prohibition of abuse of law questions the form and legal classification of a taxable transaction, putting the assessor of the circumstances in a position where a new assessment of the transaction in terms of tax must be made. The Court of Justice stressed in its judgment in *Cussens et al* that refusal of a right or an advantage on account of abusive or fraudulent acts is simply the consequence of the finding that, in the event of fraud or abuse of law, the objective conditions required in order to obtain the advantage sought are not, in fact, met.⁷¹⁹ Based on the case law of the Court of Justice, the outcome of the identification of an abusive practice can be described as ‘irregularity’, ‘reassessment’ or ‘dismissal’. A member state is given the opportunity to restore as close as possible the situation that would have prevailed in the absence of the transaction or action constituting an abuse, which is an important function of the principle of the prohibition of abuse of law in regulating relations under tax law.

2. Convergence of national tax systems as a result of the case-law of the Court of Justice

2.1. Countering evasion and avoidance of direct taxes in Member States tax legislation

The application of the principle of the prohibition of abuse of law has been the subject of controversy in relation to direct taxes because member states have retained the right to determine when a behaviour constitutes tax avoidance and to decide autonomously on the need to prevent a reduction of tax liability. In the case of direct taxes, the substance of the principle of the prohibition of abuse of law is to preclude reliance on the freedoms protected by the EU in order to obtain a tax advantage. National tax rules, which neutralise the potential advantage to the taxable person from exercising the freedoms guaranteed by

⁷¹⁶ T. Tridimas. *The General Principles EU Law* 1. Oxford: Oxford University Press 2006, p. 401.

⁷¹⁷ F. Vanistendael. Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law? – EC Tax Review 2006/15 (4), p. 192.

⁷¹⁸ T. Tridimas (2006), p. 1.

⁷¹⁹ ECJ *E. Cussens*, para 32.

Union law, can pose a problem.⁷²⁰ A general conclusion could be drawn from the case law could be the opinion that an attempt to choose the most favourable legal framework from a tax viewpoint is to be considered avoidance has to be rejected.⁷²¹ Free competition between both undertakings and Member States is a fundamental principle of the European Union, which in essence is a competition between different legal systems.⁷²²

The Court of Justice confirmed the importance of a subjective test in the field of taxation for the first time in its judgment in *Cadbury Schweppes*, in which the Court referred to the judgment of *Halifax*, noting that in order to conclude that there is a wholly artificial arrangement intended solely to escape tax, it is important to identify the subjective elements, i.e. the objective of obtaining a tax advantage.⁷²³ It is essential to take into account the fact that the tax aspects affecting the behaviour of the taxable person are acceptable as legal justification, which the taxable person can consider when planning their commercial activities. Terms, such as ‘economic reality’, ‘actual establishment’ and ‘real activity’, become important. Agreements between economic operators cannot be considered to be abusive insofar as they are not solely motivated by tax advantages.⁷²⁴ Therefore, an approach different from that in VAT cases may be necessary.

In non-harmonised areas of law, the application of the rules on preventing the avoidance of tax lies within the competence of the Member States, while a measure restricting freedoms must meet the criteria approved by the Court of Justice. In judgments *Kofoed* and *Foggia*, which concern direct taxes, the Court of Justice has held that the prohibition of abuse of law is a general principle of Union law that enables Member States to refuse to grant tax deduction.⁷²⁵ The purpose of the principle is to ensure the uniform application of the rights conferred by the Treaty and the Directive in cases of non-harmonised taxes, which are assessed based on legal norms or in accordance with the principles of freedom. Union law does not allow hiding behind its protective effect where Union law is relied upon incorrectly and Member States could avoid adverse effects by applying a national tax measure. Thus, the Court has not lost sight of the application of Union law in Member States, while providing Member States

⁷²⁰ Terra/Wattel, pp. 475–476.

⁷²¹ D. Weber, Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2. – European Taxation 2013/54 (7), p. 322.

⁷²² ECJ 09.03.1999, C-212/97, *Centros Ltd*, opinion of advocate general A. La Pergola, para 20.

⁷²³ ECJ *Cadbury Schweppes* para 63, 64.

⁷²⁴ L. Cerioni. The „Abuse of Rights“ in EU company Law and EU Tax law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion. – European Business Law Review 2010/21, pp. 805-806.

⁷²⁵ ECJ *Kofoed*, para 38; ECJ 10.11.2011, C-126/10, *Foggia SA*, para 50.

an opportunity to determine in their legislation the elements of the avoidance of direct taxes.

A Member State should not make it impossible to rely on Union law and in assessing the activity of a taxable person national courts should be guided by compliance with the provision of Union law which person wishes to benefit from. Member States have discretion to define under national legislation abusive practices which are likely to have been carried out in bad faith, national rules exclude tax advantages created by the structure of related transactions used by the taxable person. The complex nature of the situation is demonstrated by the fact that in the case of direct taxes, the subject-matter of the dispute is not so much related to the immediate implementation of Union law but concerns the different treatment of taxpayers in the same situation, such as refusal to grant to non-resident persons a tax advantage applicable to resident taxable persons in the same situation. Discrimination is, however justified if there is an acceptable reason.⁷²⁶

Restriction of the fundamental EU freedoms by a Member State is permitted where the reliance on rights and freedoms is deemed not to be concrete or actual. It should be noted that abusive practices must be identified based on the subject-matter, objective and consequences of the transaction. The consequences of the transactions should include clear references to unjustified tax advantages sought by the transaction. Thus, the principle of the prohibition of abuse of law has been applied in the field of direct taxes, recognising its autonomous scope and consequences in the application of rules providing for taxation, provided that the protection of the State's financial interests is not given priority.

The application of national rules must not jeopardise normal legal relations, therefore, national rules should meet the following criteria:

1. such rules should support the exercise of the freedoms and rights conferred by the Treaty on the Functioning of the European Union and
2. be applicable to artificial transactions, i.e. transactions of misleading legal form, motivated by tax advantages.

It can be argued that the principle of the prohibition of abuse of law can prevent an abuse of subjective rights conferred to private parties by Union law and enables the determination of the scope of application of national rules that restrict such rights. Therefore, the principle of the prohibition of abuse of law requires the identification of bad faith action on the part of taxable person, which should not be treated as a principle of clarifying the rules ensuring the allocation of the tax competence of Member States.

⁷²⁶ Terra/Wattel, pp. 36-37.

2.2. Protection of freedoms guaranteed by Union law

The activity of a person attempting to avoid taxes is first assessed on the basis of objective circumstances in order to establish whether the objective of freedom provided for in the Treaty on the Functioning of the European Union is achieved. The Court of Justice has explained in its judgments in cases *ICI*, *X and Y*, *De Lasteyrie*, *Cadbury Schweppes* and *Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation*, that at the objective level of the test, a Member State can combat “wholly artificial arrangements”.⁷²⁷ The Court has described such situation as arrangements which lack *bona fide*⁷²⁸ commercial objectives and have been created under artificial conditions or consist of completely fake agreements between the parties to the agreement.⁷²⁹ In its judgment in *Cadbury Schweppes* the Court, in assessing the rule of preventing the avoidance of tax, pointed out that in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified on the ground of prevention of abusive practices, the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory.⁷³⁰ The judgment examines, based on previous case law, genuine exercise of the freedom of establishment by the taxable person, noting the need to assess the behaviour of the taxable person in the Member State, taking particular account of the objective pursued by the protected freedom.⁷³¹

In light of these considerations it must be established whether a restriction of the freedom of establishment arising from legislation can be justified by the reasons of combating artificial arrangements. Only after establishing such circumstances can it be assessed whether the restriction is proportionate to achieve the objective.⁷³² Taking into account the above presumptions, it is possible to neutralise the legal consequences of artificial arrangements relying, ostensibly on the freedom of establishment so that taxation is applied similarly to the arrangements that would normally be subject to taxation in the Member States if taxation had not been made impossible or significantly more difficult in that member state by using the right of establishment applicable in another

⁷²⁷ ECJ *ICI*, para 26; ECJ *Lankhorst-Hohorst*, para 37; ECJ *Cadbury Schweppes*, para 51; ECJ 11.03.2004, C-9/02, *De Lasteyriedu Saillant*, para 20; ECJ 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, para 57.

⁷²⁸ ECJ 09.09.2003, C-137/00, *General Milk Products GmbH*, para 21.

⁷²⁹ D. Weber, Dennis. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments. – R. De la Feria, S. Vogenauer (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011, p. 396

⁷³⁰ ECJ *Cadbury Schweppes*, para 55.

⁷³¹ ECJ *Centros*, para 25; ECJ *X ja Y*, para 42.

⁷³² ECJ *Cadbury Schweppes*, para 53, 57.

member state. Granting a tax advantage would not be a problem if the activity of the undertaking at issue reflects economic reality.

When assessing tax arrangements, the focus is not so much on the interpretation of the intention of the relevant actors, but on actual exercise of rights. The Court of Justice consistently supports the view that optimum protection is always ensured for a person's subjective rights arising from Union law.⁷³³ A person can establish a company in another Member State and pursue commercial activities and the aim of using the freedom of establishment may be, indeed, to avoid burdensome taxation because the tax regime of the other Member State is more favourable for taxpayers. In order to distinguish artificial arrangements, the case law takes into account the dependence (separability) of a subsidiary on the parent company and the added value created by the established undertaking, the lack of which demonstrates that there is little commercial need for the freedom of establishment, the purpose of which is to assist economic and social interpenetration.⁷³⁴ The criteria to be applied when assessing an arrangement are economic activity of the established undertaking and commercial justification of transactions between the subsidiary and the parent company.⁷³⁵ The facts indicating economic activities of an undertaking and business activities in another Member State normally do not suffice to conclude that there is a wholly artificial arrangement, despite the fact that the chargeable profits of the parent company have decreased. With regard to direct taxes, the Court of Justice has clearly laid down stricter requirements for Member States regarding the use of the principle of the prohibition of abuse of law in the application of the rules aimed at preventing the avoidance of tax.

It can be argued that acceptable planning of taxes is limited to the exercise of the freedom of establishment, where the operational and organisational structure of the commercial activity of the economic operator has real commercial substance. The 'reality' of the taxable persons' activity should be addressed in a standard manner, i.e. all conclusions as to whether a practice is to be considered abusive must be verifiable and the elements of abuse used in consideration must meet the criteria laid down.

Based on the case-law of the Court of Justice, it can be argued that:

- 1) the definition of abuse must be defined in accordance with objective criteria, such as genuine commercial activity and physical presence in the State of residence;
- 2) the activities must be effective and genuine activities and not such as to be regarded as purely marginal and ancillary.⁷³⁶

⁷³³ L. De Broe (2008), p. 836.

⁷³⁴ ECJ *Cadbury Schweppes*, para 50; ECJ *Thin Cap*, para 73.

⁷³⁵ D. Weber (2005), p. 3, 5.

⁷³⁶ ECJ 23.03.1982, C-53/81, *D. M. Levin*, para 13; ECJ 05.10.1988, C-196/87, *U. Steymann*, para 13; ECJ 13.04.2000, C-176/96, *J. Lehtonen*, para 44.

According to settled case law, a national measure restrictive of freedom of establishment is justified where it is applied to fictional arrangements aimed at avoiding national legislation of the relevant Member State. The facts pertaining to the agreements covered by the tax arrangement should be assessed from the commercial point of view in order to confirm the commercial objectives and outcomes of such transactions.

2.3. Prevention of tax avoidance in national law

Having regard to the principle of procedural autonomy, in the absence of Union rules, Member States should establish internal procedures to prevent abuse. Member States' regulation and law-making should take into account the principle of effectiveness of EU law and put in place tax measures that permit the desired objective of national law to be attained, while affecting as little as possible the exercise of the freedoms required for the functioning of the common market. In that regard it is for the domestic legal system of each Member State to lay down detailed procedural rules which may not be less favourable than those governing similar domestic actions and may not render impossible in practice or excessively difficult the exercise of rights conferred by the EU legal order.⁷³⁷

According to the principle of legal certainty, the condition for the application of the principle of the prohibition of abuse of law is the predictability of its application, so that taxable persons could take into account possible tax liability. Burdensome administration legitimately stems from legislation, therefore, it is impossible to rely directly on the principle of the prohibition of abuse of law in order to deny more favourable tax treatment. A contrary view would not be in line with the rule of law because it would lead to unnecessary widening of the scope of action of administrative authorities and to unacceptable use of analogy in burdensome administration. The principle prohibiting abuse of law is used where the general provisions or principles of national law on tax avoidance or the rules established by case law establishing the reasons for a refusal to allow a tax exemption are applied.⁷³⁸ It can be argued that the opinions of the Court of Justice clarify the general provisions of national law on tax avoidance.

The objective of the general provisions on tax avoidance is to create legal certainty concerning taxable events by implementing the general criteria of tax avoidance.⁷³⁹ General provisions constitute a sufficiently dynamic means to react to the changes and developments in legislation and case-law, as they are applicable to the majority of tax avoidance cases. Therefore, general provisions

⁷³⁷ ECJ 05.07.2017, C-374/16 and C-375/16, *RGEX GmbH*, opinion of advocate general N. Wahl, para 70.

⁷³⁸ ECJ *Kofoed*, J. Kokott opinion of advocate general, para 63, 65.

⁷³⁹ J. Freedman, *Defining Taxpayer Responsibility: In support of a General Anti-Avoidance Principle*. - *British Tax Review* 2004/04, pp. 332, 345.

provide a standard solution to prevent tax avoidance in a manner that would define the transactions which can be considered abusive and could, therefore, be the correct way to prevent tax avoidance. Thus, a national rule or principle established by case-law is also an indication of tax avoidance, defining the cases of tax avoidance due to the state intervening in the activities of taxable persons by imposing burdensome taxes, from which a line between acceptable and unacceptable tax behaviour can be derived.⁷⁴⁰ A clear definition of prohibited practices enables equal treatment of similar transactions which may have a negative impact on taxation.⁷⁴¹

An important addition to Union law to improve the effectiveness of the fight against tax avoidance is Council Directive of 12 July 2016, which down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Article 6 of the Directive lays down general anti-abuse rules to be applied within the Union, to arrangements that are not genuine. The purpose of Article 6 is to harmonise the general anti-abuse rules to ensure that anti-abuse rules apply within the Union and vis-à-vis third countries in a uniform manner. Transposition of the general rules into national law does not necessarily require enactment in precisely the same words because according to Article 3 of the Directive, a Member State may provide for more stringent measures.

Article 6 of the Directive defines one of the subjective elements as ‘main purpose’, while the Court of Justice has used the term ‘sole purpose’ in the context of the avoidance of direct taxes.⁷⁴² Thus, the Directive lays down a low threshold for transactions to be regarded as abusive, regardless of whether the taxes involved are direct or indirect taxes. With regard to direct taxes, the question of restriction of freedoms arises, to which the Court of Justice has given a narrow interpretation. The interpretation of Article 6 of the Directive in line with the principle of the prohibition of abuse of law is ultimately the role of the Court of Justice, because the Court has developed strict rules in its case law, which cannot be ignored.⁷⁴³ For example, the Court of Justice has classified as abusive a situation which is ‘wholly artificial’ and which the existing national rules on the prevention of tax avoidance, which restrict freedoms, had to comply with.⁷⁴⁴ According to the Directive, it is sufficient for an arrangement to be regarded as abusive if it is not put into place for valid commercial reasons.

⁷⁴⁰ R. Raffaello. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD 2007, pp. 49, 54.

⁷⁴¹ T. Edgar. *Building a Better GAAR*. – *Virginia Tax Review* 2008/03, p. 875.

⁷⁴² ECJ *Euro Park Service*, para 53, ECJ *Paul Newey*, para 46, ECJ *Ampliscientifica*, para 28.

⁷⁴³ A. Cordewener. *Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?* – *EC Tax Review* 2017/26 (2), p. 61.

⁷⁴⁴ ECJ 13.03.2007, C-524/04, *Thin Cap GLO*, para 74, ECJ 17.01.2008, C-105/07, *Lamers & Van Cleeff*, para 28, ECJ 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH*, para 42.

However, the harmonisation of the existing two-level test to identify abuse can be considered likely to occur, supported by the fact that according to the case-law of the Court of Justice, a national measure in an area which has been the subject of exhaustive harmonisation at Community level must be assessed in the light of the provisions of that harmonising measure and not those of the Treaty.⁷⁴⁵ While The Court of Justice may hold that a Member State is guilty of discriminating against non-residents, the compliance of anti-abuse rules must be assessed in light of the anti-tax-avoidance Directive.⁷⁴⁶ Therefore, the Council, building on the terms and features of abuse developed by the Court of Justice, has made an important step towards the harmonisation of national anti-tax-avoidance rules.

3. Application of the principle of the prohibition of abuse of law in Estonian tax law

3.1. Basis for the prevention of tax avoidance in Estonia

In Estonia, taxable relations are identified using the principle of economic interpretation, meaning that commercial transactions subject to taxation are interpreted based on their commercial substance, as opposed to their legal form. In the case of economic interpretation, legal interpretation is supplemented by functional consideration of taxable circumstances, i.e. besides classification based on legislation, tax assessment takes into account the economic outcomes and commercial reasons as factors affecting the activity of the taxpayer.⁷⁴⁷ Such interpretation may lead to the conclusion that the legal relations formed according to a more favourable wording of tax legislation do not entail the tax consequences desired by the taxable person.

The Supreme Court used economic interpretation for the first time in 1999 in the case of *Tamme and Tenno* that concerned the question as to whether the shares transferred by a legal person to natural persons under a gift agreement can be considered taxable remuneration. The Supreme Court held that economic interpretation is a general principle of tax law, postulating the essential basis for interpretation, according to which taxation based on civil law form is contrary to the nature of tax as a public law obligation and to the principle of uniform

⁷⁴⁵ ECJ 11.12.2003, C-322/01 *Deutscher Apothekerverband*, para 64; ECJ 16.12.2008, C-205/07 *Gybrechts and Santurel Inter*, para 33, ECJ 10.07.2014, C-421/12, *Comission vs Belgium*, para 63; ECJ 12.11.2015, C-198/14 *Visnapuu*, para 40, ECJ 08.03.2017, C-14/16, *Euro Park Service*, para 19.

⁷⁴⁶ G. Bizioli. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market? – EC Tax Review 2017/26 (3), pp. 169–170.

⁷⁴⁷ H.-D. Fumi. *Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse*. Köln: Carl Heymann Verlag, 1991, S 9.

taxation.⁷⁴⁸ Tax assessment of a transaction depends on whether the persons concerned acquired the shares as remuneration, i.e. income subject to income tax. If the commercial substance is left aside, it would result in unequal treatment of materially similar transactions. The Supreme Court has in its case-law ignored the legal form of the transactions used by the parties.⁷⁴⁹

The legal basis for imposing tax in cases of using incorrect legal form under civil law is § 83(4) of the Taxation Act, which states that “(o)stensible transactions shall not be taken into account upon taxation. If an ostensible transaction is entered into in order to conceal another transaction, the provisions concerning the concealed transaction will be subject to taxation.” For the application of the above provision, it is necessary to demonstrate that the transaction in question is a concealed transaction. The tax authority is not required to classify the transaction precisely under civil law and the civil law and tax law classifications do not need to correspond to each other.⁷⁵⁰ This refers to the identification of the general classification of the contract and the circumstances of the legal relation because tax assessment focuses on the commercial outcomes of the transaction. The legal form of the transaction is not cast aside in the interpretation of economic interests, rather, the tax authority focuses on the commercial outcomes resulting from the legal form in order to base taxation on the aspect of the transaction which the parties have concealed in order to avoid tax.

The opinion that § 83(4) of the Taxation Act constitutes a reference to rules of civil law, in particular to § 89(1) of the General Part of the Civil Code Act, is backed up by established case-law.⁷⁵¹ The interpretation of § 83(4) of the Taxation Act takes a step towards the civil law approach to the ostensible nature of transactions, i.e. in order to establish whether the parties to a transaction want to give the impression that the transaction exists or to hide another transaction, it is necessary to assess the declarations of intent by the parties. A transaction can be considered to be ostensible where it is not concluded between the parties indicated as such in the contract, which can be established, for example, based on the fact that both natural persons actually worked and received payments as remuneration for their work.⁷⁵² In the case of a fraudulent transaction in which the transaction was made to hide another transaction, the conditions of declaring the contract void are met and according to § 83(4) of the Taxation Act the incorrect form of the economic transaction must be reclassified based on the concealed transaction.⁷⁵³ Therefore, economic interpretation of transactions are required in civil law assessment because disregarding legal form damages the

⁷⁴⁸ RKHKo 3-3-1-31-99, para 4, 5.

⁷⁴⁹ RKHKo 3-3-1-23-11, para 13. RKHKo 3-3-1-62-06, para 12

⁷⁵⁰ RKHKm 3-3-1-31-99; RKHKo 3-3-1-3-09, para 18.

⁷⁵¹ RKÜKo 3-3-1-82-14, para 34.

⁷⁵² RKHKo 3-3-1-25-15, para 10,11; RKHKo 3-2-1-12-15, para 16, 17.

⁷⁵³ RKTKo 3-2-1-139-08, para 8; RKHKo 3-15-1303, para 10.

legitimate good faith expectations of more favourable taxation on the part of the economic operators. The fact that the parties acted in bad faith becomes evident where it is established that the commercial substance was given an incorrect form by inappropriate transactions.⁷⁵⁴

A tax advantage must be identified where an ostensible transaction is made to conceal another transaction, meaning that the tax authority must establish that such advantage was obtained, which led to a loss of taxes for the state, while a proper transaction would entail a higher tax burden.⁷⁵⁵ While parties to a legal relation have the right to determine the substance of their transactions, they cannot determine which *causa* is recognised by law, because this does not constitute the freedom of legal classification of a contract. Economic interpretation complements the interpretation of a taxable transaction, rather than replacing other interpretations of the rule.⁷⁵⁶ Where civil law declarations of intent have not been contorted in order to avoid tax, the application of § 83(4) of the Taxation Act is also dispensed with. In such case, the *contra legem* interpretation should be avoided because it would depart from the legal conclusions concerning transactions performed correctly in terms of civil law and would be contrary to the applicable law.

3.2. General anti-tax-avoidance rule in Estonia

In Estonian tax law, § 84 of the Taxation Act constitutes the provision neutralising abuse of law. According to that provision, if it is evident from the content of a transaction or act that the transaction or act is performed for the purposes of tax avoidance, conditions that correspond to the actual economic content of the transaction or act apply upon taxation. The general anti-tax-avoidance rule provides the tax authority with wider regulation than § 83(4) of the Taxation Act because that provision can be used for taxation purposes based on an indication of abuse. The Supreme Court has held that while § 84 does not contain an explicit condition of the abuse of legal possibilities, it derives from the provision itself.⁷⁵⁷ For the application of the principle of the prohibition of abuse of law in Estonia, it must be assessed whether the criteria laid down in § 84 of the Taxation Act meet the criteria of the abuse test.

The general rule is applied in Estonian case law where it is not possible or necessary to refer to the ostensible nature of a transaction, e.g. where the object of taxation cannot be clearly linked to a civil law transaction or where the civil law declaration of intent has not been distorted in order to avoid tax.⁷⁵⁸ It is

⁷⁵⁴ RKTko 3-2-1-82-14, para 32, RKTko 3-3-1-12-15, para 17.

⁷⁵⁵ RKHKo 3-3-1-46-11, para 16; RKHKo 3-3-1-52-09, para 19; RKHKo 3-3-1-59-09, para 19.

⁷⁵⁶ L. Lehis. (2012), lk 47.

⁷⁵⁷ RKHKo 3-2-1-59-09, para 19.

⁷⁵⁸ RKHKo 3-2-1-82-14, para 35.

apparent from the case law of the Supreme Court that § 84 of the Taxation Act allows artificial arrangements which have no independent meaning compared to the actual economic transaction to be disregarded. In the case of abuse, the transactions must be defined so as to re-establish the situation that would have prevailed in the absence of the transactions constituting the abusive practice. The legal form assessed in accordance with § 84 of the Taxation Act in order to identify abusive practices may include, besides the structure of transactions, also the organisational structure in which an undertaking is acting as an intermediary in the transaction is involved. When attributing a taxable object to a legal person, the Supreme Court has assessed whether the undertakings involved in the tax arrangement have carried out independent economic activities, which they could rely on to claim that the transactions were genuine.⁷⁵⁹ The tax authority can attribute the total amount of money received by an intermediary undertaking to the taxable person and thus the tax liability arising from such payments is automatically attributable to the taxable person.⁷⁶⁰

An important shortcoming, which is not mentioned in § 84 of the Taxation Act, is the identification of conflict with the real purpose of the applicable law due to the legal form of the transaction. The wording of Article 6 of the anti-tax-avoidance Directive follows the opinion of the Court of Justice in its judgments in *Halifax* and *Emsländ-Stärke*, according to which it is necessary to assess whether a tax advantage is in line with the desired objectives of the Directive.⁷⁶¹ The Estonian case law includes examples of situations where the tax authority, in the application of the general rule, started from the provision which was avoided and thereafter constructed for the purposes of taxation, the transactions which the taxable person should have concluded.⁷⁶² Such an approach prematurely disregards the legal form of the transaction. A necessary step towards harmonisation of practices would be supplementing § 84 of the Taxation Act with a second paragraph according to which “abuse of law is established where incorrect choice of transaction or act leads to a consequence contrary to the meaning of the spirit of the Act.”

The Court of Justice has stressed capacity of the implemented tax measure to restrict the use of the tax arrangements at issue, designed to circumvent legislation. A proper general rule should leave a sufficient degree of discretion in establishing the commercial substance and real objectives of the arrangements used by the taxable person.⁷⁶³ The case law of the Supreme Court has developed a solution for dealing with transactions aimed at avoiding tax. According to that approach, the tax authority must first prove that the legal form of a transaction does not correspond to its commercial substance and to explain

⁷⁵⁹ RKHKo 3-3-1-42-11, para 12, 13.

⁷⁶⁰ RKHKo 3-3-1-42-11, para 9.

⁷⁶¹ ECJ *Halifax*, para 81; ECJ *Emsland-Stärke*, para 58.

⁷⁶² RKHKo 3-3-1-23-09, para 5.

⁷⁶³ ECJ C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, para 37, 44.

why it considers that there is an unlawful tax advantage which is concealed by using a misleading legal form.⁷⁶⁴ The purpose of a transaction, which is identified on a case by case basis, adds clarity to the question as to whether the taxable person has acted in bad faith in order to obtain a tax advantage, or whether their actions have genuine reasons which exclude the need for state intervention. In terms of overall applicability, § 84 of the Taxation Act meets the criteria of a tax measure. Therefore, the general rule has a wide scope of application in Estonia in order to ensure objective treatment of each case based on the prohibition of abuse.

In the case law of the Supreme Court, § 83(4) and § 84 of the Taxation Act have been referred to as the legal basis for reclassification of the legal relations formed by taxpayers.⁷⁶⁵ The application of the principle of the prohibition of abuse of law is not excluded in the case of tax related offenses because it allows for the identification of actual facts relating to tax law in order to establish tax liability. Reclassification of legal relations can also be considered in the case of tax offenses where legal relations are concealed behind complex legal forms, however, in such a case, the intent of a natural person to commit a punishable act, the establishment of which is required in the case of criminal investigation, must be taken into account. Expanding the objective characteristics of a criminal offense and (economic) interpretation of the wording of the norm would render the national law with regards to criminal offenses too vague, whereas a specific and unambiguous legal basis would be required.

3.3. Lack of actual commercial substance as an element of abuse of law

The objective element of the abuse test characterises abusive practices as inappropriate or artificial. In the case law of the Court of Justice, such arrangements have been defined as “wholly artificial arrangements” and “non-genuine arrangements”.⁷⁶⁶ Member State’s attention has been drawn to the fact that taxation is justified where it appears based on objective circumstances that the activity of the taxpayer does not reflect economic reality.⁷⁶⁷ Based on the established case law, it appears from Article 6(1) and 6(2) of the anti-tax-avoidance Directive that Member States do not take into account tax arrangements which are not genuine in the light of all facts and circumstances. Thus, the identification of the abuse of the formulation of legal relations requires that the assessor of the circumstances identifies the factors referring to the commercial substance of the transaction in order to reach a conclusion as to whether or not the transaction is genuine. This is also relevant to the application

⁷⁶⁴ RKHKo 3-3-1-23-09, para 13; RKHKo 3-3-1-52-09, para 14; RKHKo 3-3-1-23-11, para 14.

⁷⁶⁵ RKKKo 3-1-1-40-14, para 85; 3-1-1-55-14, para 165.

⁷⁶⁶ ECJ 27.10.2011, C-504/10, *Tanoarch*, para 51; ECJ *Ampliscentifica* jt, para 28.

⁷⁶⁷ ECJ *Cadbury Schweppes*, para 65, 67.

of § 84 of the Taxation Act, which provides that in the case of abuse of law, the conditions that correspond to the actual commercial substance of the transaction apply.

It can be argued that ‘commercial substance’ is a normative concept because its characteristics are used to determine where an arrangement can be considered to be artificial (non-genuine). The commercial substance of a transaction is reflected in its factual elements, the existence of which can be verified by assessing economic relations and by comprehensive analysis of all aspects of the transaction.⁷⁶⁸ For example, in *Tanoarch*, the Court of Justice answered in the affirmative the question of the national court whether, by reason of a certain number of particular circumstances, the existence of an abuse concerning the right of deduction of input VAT may be established.⁷⁶⁹ The Court of Justice has reached similar conclusions in *WebMindLicenses*, where the Court found that it is incumbent upon the national court to analyse all the circumstances of the main proceedings in order to determine whether that agreement constituted a wholly artificial arrangement concealing the fact that the services at issue were not actually supplied from a Member State with a more favourable tax regime. To establish the actual place of the provision of the services, such conclusion must be based on objective elements, which can be verified by third persons, in particular, such elements must be linked to the physical presence of the service provider, i.e. the existence of premises and human and technical resources.

The Estonian case law on administrative and tax matters has struggled to determine the commercial substance of transactions, which is not defined in the Estonian tax legislation.⁷⁷⁰ The position of the tax authority that there is no need for the establishment of the real commercial substance of a transaction because the existence of an inappropriate transaction is sufficient to identify abuse has been a subject of controversy. The case law has, however, assessed both the inappropriateness and commercial substance of arrangements, for example, concerning natural persons, where Supreme Court has held that it constitutes tax avoidance when it is the natural person that benefits financially instead of the legal person as a result of an inappropriate arrangement.⁷⁷¹ For taxation purposes it must be established whether the assets of an undertaking have decreased and the assets of its shareholder have increased.⁷⁷² There is a deeply-rooted view in Estonian case law that a transaction has no commercial substance if it has an identifiable economic outcome that is concealed by another, inappropriate legal form. Under tax provisions, identifiable commercial substance is taxable differently than what was desired by the taxpayer when using the inappropriate legal form. Thus, the Estonian case law follows the rule that

⁷⁶⁸ V. Tison. Tax Abuse: comparison of indirect and direct taxation. – M. Lang (ed). Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation. Vienna: Linde 2015, pp. 399-400.

⁷⁶⁹ ECJ *Tanoarch*, para 28, 51, 53, 54.

⁷⁷⁰ RKHKo 3-3-1-15-11, para 17.

⁷⁷¹ RKHKo 3-3-1-23-09, para 13.

⁷⁷² RKHKo 3-3-1-28-16, para 12.

inappropriate legal form of a transaction is not a sole factor justifying tax avoidance.

In order to ensure the predictability of tax liability, § 84 of the Taxation Act should clarify the obligation to identify the commercial substance of a transaction. It should be pointed out that single transaction terms and conditions may also not always reflect economic reality. The Court of Justice has pointed this out in its judgment in *P. Newey*, holding that the contractual terms may not always genuinely reflect economic reality. The economic reality was that a British undertaking was actually the recipient of supplies, not the supplier of the loan brokering services. Such conclusion was supported by the unusual structure of the transaction, not normally used in business by reasonable persons.⁷⁷³ The Court of Justice has specified the criterion of economic reality, explaining that besides vital factors, each condition should be assessed separately. Where the provisions of the contract indicate that there is a wish to create a false image of a legally important fact, such provisions should be excluded. It does not alter the treatment of an inappropriate transaction but supplements previous opinions of the Court. In order to apply the general rule, legal relations should be reclassified based on their actual commercial substance in order to neutralise the incorrect outcome created by the breach.

As the second feature of transactions which have no commercial substance, § 84 of the Taxation Act should lay down the condition of obtaining a tax advantage contrary to the content and spirit of that provision of the tax legislation. This is supported by the conclusions of the Court of Justice in *Halifax* and *Cadbury Schweppes*, which consider a tax advantage as a feature of an abusive practice which is in conflict with the purpose of the norm, or avoids any tax liability arising from the law.⁷⁷⁴ The need to add the above feature arises from Estonian case law, which includes examples of imposing burdensome taxes on the basis of related transactions.⁷⁷⁵ It can be argued that a tax advantage is also a criterion of identifying acceptable and unacceptable avoidance of tax, from which it appears that a tax arrangement is unlawful where the anti-tax-avoidance rule is applied.

Such conclusion is supported by the judgment of the Court of Justice in *Weald Leasing*, in which the Court considered a borderline case of acceptable planning of taxes where the amount of VAT liability did not change but the fact that the taxable persons were not immediately liable for the non-deductible VAT granted them a financial advantage.⁷⁷⁶ The Court accepted that the aim of the transactions at issue was to divide and spread the payment of VAT in order to defer the Group's VAT liability, while not agreeing with the view that such an outcome was contrary to the purpose of the Sixth Directive, seeing as how

⁷⁷³ ECJ *P. Newey*, para 48, 49. See also ECJ 12.05.2005, *RAL (Channel Islands) Ltd jt*, C-452/03, para 32, 34.

⁷⁷⁴ ECJ *Halifax*, para 75 ja ECJ *Cadbury Schweppes*, para 55.

⁷⁷⁵ RKHKo 3-3-1-22-07, para 12; RKHKo 3-3-1-3-09, para 12.

⁷⁷⁶ ECJ *Weald Leasing*, para 14, 15, 24.

the VAT on the transaction is nonetheless duly and fully paid.⁷⁷⁷ The Court's conclusion was not affected by the fact that the legal form of those transactions was incorrect because it involved immediate purchase of assets from a supplier, not lease-purchase from a related undertaking. However, the court has noted that it is for the national court to rule on whether the contractual provisions are in conflict with the Sixth Directive, i.e. if it appears that the rent amounts established under those conditions are abnormally low and do not correspond to the actual economic situation.⁷⁷⁸ A reduction of the fiscal burden does not constitute abuse of law where it is not established with certainty that the taxable person pays less tax as a result of the tax arrangement used by them. Therefore, the existence of an inappropriate arrangement transaction suggests that there is practice in bad faith, while the tax advantage confirms the suspicion.

4. Possibilities for using legal form of transaction to avoid an object of taxation

4.1. Acceptable reduction of the fiscal burden

The use of an inappropriate legal form to conceal the actual commercial substance of a transaction creates a condition whereby for the transaction to be considered an abusive practice, an additional condition is for the aim to be one of tax avoidance, as is needed according to the second element of the abuse test. However, the fact that a taxable person's commercial activities are based on aspects of taxation does not mean that such a taxable person can be accused of acting in bad faith without considering other comparable interests. Fundamental rights guaranteed for taxpayers, i.e. legitimate expectations arising from the principles of legal certainty and proportionality whereby public authority is exercised in the least burdensome way may be relevant as a justification for the avoidance of an object of taxation as a result of using a certain legal form for a transaction. By assessing comparable opinions, it is possible to verify the validity of the second hypothesis raised in this thesis, i.e. the argument that it limits a taxable person's freedom of choice when taxation aspects are predominated by the selection of legal form regarding the transaction.

Firstly, an examination is presented regarding which expectations taxpayers can rely on when planning taxes in a situation where there are a wide range of options for shaping legal activities. Where the taxpayer chooses the legal form for a transaction mainly based on the aspects of taxation, i.e. with the aim of obtaining a tax advantage, it can be established that the tax obligation is affected by the agreement between the parties. A tax authority is also bound by the information submitted by the taxpayer as under § 82 of the Taxation Act, upon verification of the performance of the tax liabilities of a taxable person

⁷⁷⁷ ECJ *Weald Leasing*, para 34.

⁷⁷⁸ ECJ *Weald Leasing*, para 39.

and upon making an assessment of tax, a tax authority shall proceed primarily from tax returns (§ 85(1)) submitted by the taxable person, the accounts kept by the taxable person and other records kept by the taxable person. With a view to the coherence of legal order, it is important that public law recognises a valid transaction in the same way as does private law and does not create disproportionate obstacles to entrepreneurship. Tax legislation has the effect of restricting the freedom of contract where it recognises such legal forms of transactions which, in general, are considered suitable for achieving the desired economic outcome.

It follows from the case-law of the Court of Justice that the structure of the commercial activities of an undertaking may be based on tax-related aspects, provided that none of those aspects can, as such, be expressly determined.⁷⁷⁹ Therefore, a taxable person may prefer transactions which are subject to more favourable tax treatment, although this would not entail immediate recalculation of the tax liability. The Court of Justice is supportive of taxable persons and legal entities, in their finding that taxable persons have the right to choose to structure their business so as to limit their tax liability.⁷⁸⁰ The Court of Justice has consistently ruled in its case law that prohibiting abuse of law is not warranted as long as the transaction or action is performed for any legitimate reason, and not on the basis of merely obtaining a tax advantage.⁷⁸¹ The tax authority must assess the new value created by the transaction in line with the objective and spirit of the provision of the tax legislation.

Estonian courts have consistently held that the taxpayer has the right to choose the most favourable legal form for their transaction. The case-law stresses that taxable persons should be free to carry out the desired operations *inter alia* by taking into account tax considerations, and no taxable person shall be required to organise their activities in a manner that leads to a higher tax burden.⁷⁸² Thus, the taxable person may choose a transaction that is clearly driven by the objective of saving on tax expense. A legal form of a transaction is acceptable insofar as the links between the commercial substance of the transaction and the taxable person's actual objectives can be explained commercially, i.e. the transaction is commercially justified.⁷⁸³

It can be argued that a taxable person shall have the freedom to carry out transactions by taking into account tax considerations, however, an intentional misrepresentation of facts relevant for tax purposes is still objectionable. An example from the case-law of the Court of Justice is the case of *Zwijnenburg* in which the taxable person used a merger as the legal form of an economic transaction, instead of a direct transfer. What has attracted attention in this case

⁷⁷⁹ ECJ *Foggia*, para 34.

⁷⁸⁰ ECJ *Halifax*, para 73.

⁷⁸¹ ECJ *Part Service Srl*, para 47;

⁷⁸² RKHKo 3-3-1-15-11, para 13; RKHKo 3-3-1-23-09, para 12.

⁷⁸³ For further details see 4.3.2.

is the opinion of Advocate General Kokott, according to whom all means chosen by the taxable person which support the achievement of the final commercial aim may be taken into account. One possible approach is that the economic aim of acceptable operations must be in line with the objective of the legal provision, while artificial operations carried out in bad faith would never be acceptable. However, it should be borne in mind that an improper legal form must give a tax advantage, i.e. a proper legal form must result in higher tax burden and there is no reasonable justification for using the improper legal form.⁷⁸⁴

4.2. Legitimate expectations of taxable persons

An interpretation based solely on the wording of the tax law provision provides the taxable person with sufficient security, taking into account the normal content of the provision, however a more teleological interpretation by the tax authority, which is based on the economic meaning of the provision and on the principle of the prohibition of abuse of law, typically adds to uncertainty.⁷⁸⁵ The principle of legal certainty must be strictly observed in particular where the relevant legislation may give rise to monetary obligations, in order to ensure that the relevant persons precisely know the extent of their obligation in advance.

A balance between the principles of the freedom of contract and uniform taxation depends on how intensively the taxable person pursues the objective of avoiding taxes.⁷⁸⁶ Conflicts arise in uniform tax treatment primarily due to the fact that the solvency principle assesses the economic outcome of the transaction, rather than prioritizing the parties' declarations of intention in an agreed form. Premature disregard for the legal form of the transaction may lead to a situation where the qualification of the transaction under civil law is excluded for no good reason because it is not suitable for the determination of tax. The legal form of the transaction, which is used to express the parties' intentions and the expected outcome, helps to establish the commercial substance of the transaction. The Supreme Court has found in its rulings concerning the shares of Hansapank that it is important to assess each transaction performed by the taxable person in order to achieve their economic objective.⁷⁸⁷ A conscious choice of legal form may result in reduced tax burden under more favourable tax legislation because a tax advantage is obtained, and in particular, the creation of a taxable object is avoided.

⁷⁸⁴ RKHKo 3-3-1-15-11, para 16.

⁷⁸⁵ A. Saydé. *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*. Oxford: Hart Publishing 2014, p. 19.

⁷⁸⁶ R. Murray, K. Prosser. *Tax Avoidance*. London: Sweet & Maxwell 2012, p. 262.

⁷⁸⁷ RKHKo 3-3-1-57-08, para 10, 11; RKHKo 3-3-1-52-09, para 18; RKHKo 3-3-1-59-09, para 18; RKHKo 3-3-1-15-11, para 11, 12.

The principle of legal certainty leads to a situation where the taxable person can rely on the argument that if they meet the conditions laid down by law, they have the right to certain tax advantages.⁷⁸⁸ This means that the tax authority has to consider a legal relationship which takes into account the established administrative practice and case law and, therefore, should not impair the position of the taxable person. While a provision affording a tax advantage may give the subject of the law certainty about the declared outcomes, legal certainty requires that the arguments be considered and the manner of consideration regarding the facts is foreseeable by the parties to the proceeding.⁷⁸⁹ As regards taxable legal relations, the possibility to interfere in the transaction between persons is limited because it is not sufficient to requalify a contract in order to set the amount of tax. Rather, the determination of tax should be based on § 83(4) or § 84 of the Taxation Act, which constitute the legal basis for setting tax.⁷⁹⁰ The principle prohibiting abuse of law enables the tax authority to tax transactions based on their commercial substance, regardless of their legal form under civil law, however, these provisions do not give the tax authority the right to reassess ownership.⁷⁹¹ An interpretation which is based on commercial substance cannot change the existing civil law relationships.

The predictability of the tax procedure ensures that taxable persons have an opportunity to have a say before the notice of assessment is issued and to assess before starting with operations whether or not their activity complies with tax legislation. The rule of law requires that taxation must be based on a transparent line of reasoning, which the parties can use to predict the scope of their obligations. It is established case-law that provides measures to prevent tax avoidance, including the general rule of the prevention of tax avoidance, which serve as a last resort (*ultima ratio*), because restrictions on freedoms must be proportional, provided by law and take into account the legitimate interests of taxable persons. When it is established that a taxable person has acted in bad faith, legal certainty loses its constitutional base, which is based on the principles of the protection of legitimate expectations.

The legal form of a transaction is a starting point for the assessment by the tax authority. It does not lead to a situation where the tax authority is unable to identify actual objective factors based on the principle of solvency, which constitute legal facts for the creation of the tax obligation. Legitimate expectations of a more favourable tax treatment depend, first, on whether the taxable person has acted in good faith in the management of their activities and, second, on the commercial justification of their operations and action, i.e. on the circumstances based on which the taxable person has chosen legal solutions.

⁷⁸⁸ D. Weber (2011), p. 396.

⁷⁸⁹ E. Paunio. Legal Certainty in Multilingual EU Law: Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice. London: Ashgate Publishing 2013, pp. 98-99.

⁷⁹⁰ RKHKo 3-3-1-67-09, para 18.

⁷⁹¹ RKHKo 3-3-1-78-16, para 23.

4.3. Taxpayer's intention as a subjective element of tax avoidance

4.3.1. Objective of tax avoidance

Subjective considerations are taken into account when the taxable person has gained a tax advantage owing to artificially formed legal relations.⁷⁹² Therefore, choosing a certain legal form for a transaction with the aim of avoiding tax, indicates that the taxable person is acting in bad faith and abusing their rights. It can be argued that a taxable person's subjective consideration enables the distinction between tax avoidance and tax optimisation, as well as tax fraud. Involving fraud as the subjective constituent element of a criminal act.

It has been debated in case-law as to whether the minor economic importance of a taxable person's legal operations is sufficient to establish the objective of tax avoidance, or whether such operations should completely lack commercial substance. The case-law of the Court of Justice upholds the opinion that if the main objective of a contract is to gain a tax advantage, the transaction can be considered as abuse regardless of whether it has an economic objective or not.⁷⁹³ As regards the subjective test, in its rulings in *P. Newey* and *WebMindLicenses*, the Court of Justice has limited itself to clarifying that arrangements which are "set up with the sole aim of obtaining a tax advantage" are prohibited.⁷⁹⁴ According to Advocate General Bobek, the subjective test ("aim") is presented in a range of different ways in the case-law and all these different expressions of the subjective test have a common theme, i.e. they all ask if there is any economic reason for doing this other than reducing tax?⁷⁹⁵ Therefore, the term "essential aim" means the threshold above which the criteria of the subjective test of abuse are met.

This is in line with the ruling of the Supreme Court in *Sylvester*, in which the Court found that in order to apply § 84 of the Taxation Act, the tax authority must establish that the aim of the taxable person was to use an improper legal form in order to avoid tax.⁷⁹⁶ In line with the opinion of the Court of Justice, the Supreme Court has held that a transaction or act carried out in order to avoid tax can, by its nature, only be intentional.⁷⁹⁷ The wording of § 84 of the Taxation Act also refers to intention, providing that for a transaction or act to be reclassified, it must be "performed for the purposes of tax avoidance". While neither tax directives nor Estonian tax legislation define "aim" (a subjective element of the abuse test), it refers to the intention of the taxable person, i.e. to the motivation of the taxable person behind the decisions based on economic and taxation aspects.

⁷⁹² RKHKo 3-3-1-52-09, para 16; RKHKo 3-3-1-15-11, para 16.

⁷⁹³ ECJ *Part Service*, para 58, 62; ECJ *Halifax*, para 81, 85.

⁷⁹⁴ ECJ *P. Newey*, p. 46; ECJ *WebMindLicenses*, para 35.

⁷⁹⁵ ECJ *E. Cussens* opinion of advocate general M. Bobek, para 97, 98.

⁷⁹⁶ RKHKo 3-3-1-23-09, para 14.

⁷⁹⁷ RKHKo 3-3-1-62-06, para 13.

In such case, a tax advantage created as a result of a transaction carried out in order to avoid tax should be the objective of the improper legal form, i.e. the parties which are independent of each other would not have made such an arrangement in this situation. An improper legal form must give a tax advantage if proper arrangement would result in a higher tax burden and there is no reasonable justification for using improper legal form compared with an ordinary transaction.⁷⁹⁸

By considering the respective size of the business results yielded by the transactions of the taxable person, the person's objective aim of avoiding tax is also assessed. The Court of Justice held in *Part Service* and *Foggia* that the application of the principle of the prohibition of abuse of law is not excluded in a situation where the taxable person's transactions have commercially quantifiable aims compared with the tax advantage.⁷⁹⁹ It can be said that such an approach is not sufficiently transparent because the assessment of taxable factors and comparison with economic outcomes may be superficial as it is based on a somewhat subjective opinion about which act can be considered necessary and relevant. In order to establish whether the desired tax advantage was decisive in choosing the structure of the transaction, it is necessary to assess the commercial rationale behind the legal form chosen by the taxpayer.

4.3.2. Characteristics of a bad faith transaction

In Estonia, the legislature has not yet defined the factors on which it can be said that a transaction was carried out in order to avoid tax. The factors are clarified by case-law, supplemented in the future by Article 6(2) of the Directive laying down rules against tax avoidance practices, according to which, arrangements can be regarded as indicating the actual intentions of the taxpayer, where "they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality". It can be argued that lack of commercial justification for a transaction is an indication of the subjective considerations of the taxpayer that can be identified through negative argumentation. It must be assessed as to whether there were no reasonable justifications for using an improper legal form to confirm the claim that an irregular transaction would be more reasonable. The commercial justification of the taxable person's legal acts can be assessed based on the behaviour when planning and carrying out taxable legal relations.

Identification of commercial justifications should be based on the premise that the taxable person's intentions must be considered, where it expresses an intention to gain a tax advantage by creating artificial conditions.⁸⁰⁰ In such cases, the Supreme Court has raised the following hypothetical question: would the taxable person have concluded such a contract with an undertaking that was

⁷⁹⁸ RKHKo 3-3-1-52-09, para 16, 19.

⁷⁹⁹ ECJ *Part Service*, para 62; ECJ *Foggia*, para 33.

⁸⁰⁰ RKHKo 3-3-1-59-09, para 16.

not under its own control?⁸⁰¹ The legal form of an artificial arrangement may be used to conceal the actual commercial substance of the transaction. Therefore, the artificial nature of the legal form is an important indicator of abuse of law. The drawing of conclusions may be facilitated by a perspective of an independent third party assessing the appropriateness of the transaction in a given situation. According to the third party, the tax authority has considered a situation to be abuse of law if the transaction was carried out under unreasonable conditions or there is no reasonable justification for the relevant legal act. In tax law relations, reasonableness should be considered a limiting argument in order to distinguish unreasonable transactions where the business logic of the structure of economic activity is assessed. Reasonable behaviour of the taxable person indicates that transactions are practicable and necessary for business purposes, which are assessed together with the objective and nature of the transaction.

If, besides an unreasonable transaction, there are clear indications of legal, economic or personal links between the parties to the transaction and of the intentional nature of the transaction, there is reason to believe that the structure of the transaction was intended to evade taxes. The purely artificial nature of the arrangement as well as the legal, economic and/or personal relations between the relevant undertakings may prove that the main aim is to obtain a tax advantage.⁸⁰² Unusual transactions between closely linked persons may confirm the existence of an arrangement intended to avoid taxes, which independent parties would in general not make.⁸⁰³

The actual objectives declared by the natural person should be taken into account if explanations are linked to objective circumstances. The existence of a plan before starting legal acts may indicate to the existence of an objective intention. The Supreme Court has held that if there are no legal obstacles or any other impediments to the performance of a business plan and the business plan is plausible, the taxable person must be given the opportunity to immediately deduct input VAT.⁸⁰⁴ Therefore, based on the argument of reasonableness, the activity of the taxpayer must be assessed from the perspective of actual credibility, which supplements the abovementioned approach to artificial arrangements. The “actual credibility” of circumstances verifies the overall likelihood of the circumstances presented in explanations.⁸⁰⁵ The criterion of actual credibility may be considered to be an additional possibility to establish, based on indirect evidence and facts, that the taxable person’s intention was to avoid tax because they lacked a credible business plan.

⁸⁰¹ RKHKo 3-3-1-57-08, para 12.

⁸⁰² ECJ *Part Service*, para 62.

⁸⁰³ ECJ *RBS Deutschland Holdings GmbH*, para 34, 50, 51.

⁸⁰⁴ RKHKo 3-3-1-53-16, para 18.

⁸⁰⁵ RKHKo 3-3-1-32-09, para 19. See also RKHKo 3-3-1-28-16, para 9.

Therefore, based on the objective facts of the transaction, it must be confirmed that the taxable person intended to avoid tax. The Supreme Court clarified in *Sylvester* that “the important factors which should be considered in conjunction with each other and should prove that the transaction lacked commercial substance could be the legal, economic and/or personal links between the parties; a series of arrangements where the legal relationship created in the course of one arrangement would be meaningless without other arrangements; the pre-planned nature of such series of a arrangements; the lack of economic aim of some arrangements in the series; the irregular nature of the arrangements as compared with ordinary economic activity; or the sequence and speed of the arrangements.”⁸⁰⁶ The above ruling provides guidance to the tax authority as to the basis for establishing that legal relations were used in order to avoid tax. This opinion of the Supreme Court is in line with that of the Court of Justice in the ruling of *Halifax* or of *Part Service*, developed on the basis of the facts presented by the UK tax authority.

Thus, intention may arise from the nature of offence, the facts established by the tax authority and the evidence collected in the case.⁸⁰⁷ Establishing the actual intention of the taxpayer is based on specific facts and proven positions from which the main aim of the transaction can be deduced, rather than on deductive arguments which are based on the general presumption of tax avoidance. According to the case-law of the Court of Justice, the presumption of tax avoidance, which presumes intentional avoidance of taxes, is prohibited.

4.5. Apportionment of the burden of proof

The Court of Justice has also emphasised that it is for the national court to verify, in accordance with the rules of evidence of national law, provided that the effectiveness of EU law is not undermined, whether an action constituting an abusive practice has taken place in the case in the main proceedings.⁸⁰⁸ The burden of proof with respect to the objective and subjective elements in the general provisions of national law on tax avoidance requires that member states establish appropriate rules on the apportionment of the burden of proof in tax proceedings. A situation where overwhelming burden of proof is laid on the taxable person, the effect of which can become a problem regarding free fulfilment is equivalent to the general provisions on tax avoidance.⁸⁰⁹

The Court of Justice has found that national legislation concerning the burden of proof should provide that on each occasion on which the existence of a purely artificial arrangement, entered into for tax reasons alone, cannot be

⁸⁰⁶ RKHKo 3-3-1-23-09, para 15.

⁸⁰⁷ RKHKo 3-3-1-54-01, para 2; RKHKo 3-3-1-74-09, para 9.

⁸⁰⁸ ECJ 03.09.2014, C-589/12, *GMAC UK Plc.*, para 46; ECJ *Emsland-Stärke*, para 54.

⁸⁰⁹ J. S. Schwarz. Abuse and EU Tax Law. Bulletin for International Taxation. 2008/62 (7), pp. 292–293.

ruled out, the taxpayer is given an opportunity, without being subject to undue administrative constraints, to provide evidence of any commercial justification that there may have been for that arrangement.⁸¹⁰ The Court of Justice held in *Thin Cap* that in order for a restriction on the freedom of establishment to be justified, the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements.⁸¹¹ A rule on tax avoidance is acceptable if national legislation provides for a consideration of objective and verifiable elements and the taxable person is given an opportunity to provide, by the deadline established by law, evidence of any commercial justification that there may have been for that transaction.⁸¹²

The Estonian tax authority has the burden of proving objective facts and the taxable person is required to notify the tax authority of all facts known to the taxable person which are or may be relevant for taxation purposes pursuant to § 56(1) of the Taxation Act. However, it cannot be concluded based on the aforementioned that taxable persons in Estonia are legally required to prove the absence of abuse of law. A failure on the part of a taxable person to cooperate in the investigation, failure to comply with the obligation to contribute, and does not result in tax liability, the taxable person thereby loses the opportunity to explain the circumstances. While taxable persons in Estonia are not required to meet the “motivation requirement” in order to rebut the allegations concerning the main aim of obtaining a tax advantage, they have to bear in mind the burden of proof when there is a reasonable suspicion of abuse of law. Taxable persons are required to provide evidence and economic justifications in order to demonstrate that the arrangements in question form part of their economic activity.⁸¹³

The principle prohibiting abuse of law adds the obligation to prove the commercial substance, as well as the commercial aim of a transaction. The provisions of national law on tax avoidance in accordance with Union law must be applied to each individual case, taking into account the objective facts of the case and the intention of the taxable person.⁸¹⁴ Such a conclusion is confirmed by a number of rulings of the Court of Justice, such as the rulings in *X and Y*⁸¹⁵ and *Egiom SAS*, where in the latter, the Court found regarding direct taxation that the competent national authorities must carry out an individual examination of the whole operation at issue.⁸¹⁶ While the application of the principle increases the burden of proof on the taxable person, it also helps to clarify the right on the part of the taxable person to be heard, and imposes on the tax

⁸¹⁰ ECJ *Thin Cap*, para 82, 83.

⁸¹¹ ECJ *Thin Cap*, para 74; ECJ *Cadbury Schweppes*, para 56.

⁸¹² ECJ *SGI*, para 69, 71, 73.

⁸¹³ RKHKo 3-3-1-53-16, para 18.

⁸¹⁴ D. Weber (2005), p. 211.

⁸¹⁵ ECJ *X ja Y*, para 42, 43.

⁸¹⁶ ECJ 07.09.2017, C-6/16, *Egiom SAS*, para 32; *Euro Park Service*, para 55, 56.

authority the obligation to take into account the commercial justification provided by the taxable person.

5. International aspects of the prevention of tax avoidance

5.1. Special rules on combating abusive tax practices under the Anti-Tax Avoidance Directive

The ambitious objectives set by the Council in the Anti-Tax Avoidance Directive also place demands on the Estonian tax legislation, therefore, in order to transpose the Directive, the issues arising from the specific nature of the Estonian tax system should be discussed. While the income of legal persons is not taxed in Estonia, in special cases legal persons are charged income tax on profit distributed as dividends or other profit distributions upon payment thereof in monetary or non-monetary form (§ 50(1) of the Income Tax Act); on fringe benefits and gifts (§ 48 and § 49 of the Income Tax Act); on expenses not related to business and on expenses not related to the activities specified in the legal person's articles of association (§ 51 of the Income Tax Act) and on payments not related to business (§ 52 of the Income Tax Act). However, some special rules on taxation under the Anti-Tax Avoidance Directive are applicable in Estonia.

Analogous to the controlled foreign company rules (CFC rules), § 22 of the Income Tax Act provides for the rule of income appropriation, i.e. the part of the gross income of a foreign legal person located in a low tax rate territory and controlled by Estonian residents, which is attributable to a resident taxable person is deemed to be the income of the resident natural person. The CFC rule in § 22 of the Income Tax Act is applicable to undertakings established in offshore regions which do not impose a tax on the profits earned or distributed by a legal person or where such tax is less than one-third of the income tax which a natural person who is an Estonian resident would have to pay on a similar amount of business. Income of a legal person located in a low tax rate territory is subject to income tax similarly to what a natural person who is an Estonian resident would have to pay on a similar amount of business income.

Attributing the income of a foreign undertaking to a resident undertaking is possible by application of the general rule on anti-tax avoidance, i.e. by application of § 84 of the Taxation Act, discussed in more detail by the Supreme Court in case *AS Technomar & Adrem*. In that case the Supreme Court held that § 84 of the Taxation Act allows attributing the income of a foreign resident undertaking to a resident legal person, when it appears from the facts of the arrangement that the aim of the transactions carried out by the foreign undertaking was to conceal the transactions related to the economic activity of the resident legal person.⁸¹⁷ The scope of application of the general provision is

⁸¹⁷ RKHKo 3-3-1-42-11, para 12.

significantly wider than interpretation based on a single transaction, enabling the exclusion of the intermediate undertaking in a tax arrangement, where it has actually not participated in the arrangement. However, it must be borne in mind that the general rule does not contain any clear guidance on a uniform approach to cases and, therefore, there is no reason to apply such uniform approach.

Estonia should transpose the principles of attributing retained earnings to the resident under Article 7(2) of the Anti-Tax Avoidance Directive if the foreign company is completely controlled by the resident. In such case, the part of the income of a subsidiary attributed to the controlling undertaking by using artificial arrangements can be subject to income tax. However, the taxpayer must have an opportunity to provide evidence as to the actual commercial substance of the arrangements. It must be taken into account that the Income Tax Act does not provide for the taxation of a resident legal person through the controlled undertaking, therefore, the definition of a controlled undertaking should be added to the tax legislation, providing for the taxation of a resident legal person where an undertaking established in another country is used to obtain a tax advantage.

A second important special rule to counter profit shifting is the interest limiting rule in Article 4 of the Anti-Tax Avoidance Directive. Charging tax on exceeding borrowing costs would mean that the Estonian Income Tax Act is supplemented by a provision, which provides that any income not subject to income tax, regardless of whether the taxpayer has distributed profits or not, is subject to tax. Unlike the tax legislation of the majority of member states, the Estonian tax legislation does not include the so-called thin capitalisation rules which would allow the reclassification of part of interests as dividends. The transposition of Article 4 should take into account the objective set by the Directive, which is to prevent the transfer of non-taxable proceeds to another country in order to tackle abusive tax arrears related to current credit transactions.

In Estonia, the main problem, instead of the deduction of costs from taxable profit, is that untaxed income of Estonian subsidiaries is transferred to parent companies in other countries in the form of an untaxed loan. In such cases, a loan is granted for an unreasonably long period, for which the repayment deadline is extended and/or no interest is paid on the loan, thereby reducing the creditor's taxable income. In Estonia, undertakings pay income tax on profit distributed as dividends or other profit distributions pursuant to § 50 (1) of the Income Tax Act and therefore, there is a need for a special rule to prevent the illegal transfer of profits.

While the Anti-Tax Avoidance Directive does not deal with such a situation in detail, it would be contrary to the objective of Article 4 of the Directive if Estonia were to impose a tax on an undertaking that has deferred or waived interest payments or transferred the relevant rights, whereby the payment obligation arises from an agreement by which the resident undertaking has granted a loan to another undertaking in the group. A tax obligation is imposed if a subsidiary has, upon granting a loan or thereafter, entered into an agreement

leading to a situation where repayment is no longer likely. A special rule would create legal certainty in a situation where a deferral of, or delay in loan repayment would inevitably reduce the tax liability.

According to Article 5(1) of the Anti-Tax Avoidance Directive, a taxpayer shall be subject to tax at an amount equal to the market value of the transferred assets, at the time of exit of the assets, less their value for tax purposes. §50(2²) and §53(4) of the Estonian Income Tax Act provide that income tax is imposed on profit attributed to permanent establishment, which has been taken out of the permanent establishment during a period of taxation in monetary or non-monetary form. Article 11(4) of the Anti-Tax Avoidance Directive provides for derogation, stating that Estonia may, for as long as it does not tax undistributed profits, consider a transfer of assets from a permanent establishment situated in Estonia as profit distribution and charge income tax, without giving taxable persons the right to defer the payment of such tax.

5.2. Rules on the prevention of tax avoidance in directives on corporation tax

Article 15(1) of the merger directive⁸¹⁸ and the relevant provisions of the parent companies and subsidiaries directive⁸¹⁹ and the directive on the taxation applicable to interest and royalty payments⁸²⁰ (Article 4(1) and Article 5(1), respectively) allow Member States to deprive taxable persons that have acted in bad faith from the expectation of more favourable treatment. In order to ensure more efficient functioning of the EU internal market and fair competition between undertakings, Member States must ensure that the taxpayers subject to the scope of application of the directive do not abuse the rights granted under the directive.⁸²¹ While the directives harmonise taxation, they allow Member States to decide how to achieve the objectives of the directives, including how to prevent tax avoidance.

In the case of *Kofoed*, the Court of Justice dealt with a situation whereby Denmark failed to transpose the provisions of Article 15 of the merger directive, which would enable the tax authorities to refuse tax advantages in cases of possible abuse of law. The Court found that the objective of a directive may be achieved through a general legal context, so that a formal and express re-

⁸¹⁸ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (90/434/EEC). OJ L 310, 19.10.2009.

⁸¹⁹ Council Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. OJ L 345/8, 29.12.2011.

⁸²⁰ Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. OJ L 157, 26.06.2003.

⁸²¹ D. Weber (2011), pp. 399–400.

enactment of the provisions of the directive in specific national provisions is not necessary.⁸²² Where national legislation does not contain special provisions under the directives, the general national rules on the prevention of tax avoidance apply. When abuse of law is established, the facts must, however, demonstrate that the activity at issue is contrary to the spirit of the directive as the refusal to apply the benefits of the directive based on national legislation does not confirm the abuse of the Union law by the taxable person.⁸²³ A Member State may not restrict access to the rights and freedoms guaranteed by Union law. The approach to abuse in those directives is similar to the principle of the prohibition of abuse of law in application of the VAT directive, which requires that the compliance of the commercial substance of the taxable person's activity with the definition of rights in the directive should be assessed first, following an assessment of the intentions of the taxable person to reduce tax liability.

While Article 5(1) of the directive on taxation applicable to interest and royalty payments and Article 15 of the merger directive do not exclude the application of national or contractual provisions in order to prevent abuse, amendments to Article 1(2) and Article 1(3) of the parent companies and subsidiaries directive, adopted on 27 January 2015, have resulted in a substantial change. According to the latter provision, Member States shall not grant the benefits of this Directive to an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of this Directive, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. The Commission's ambitious objective is not only to replace the existing anti-abuse provisions, which authorised Member States to apply national provisions to prevent tax avoidance, but also to add a common anti-abuse rules to the legislation of all Member States.

The harmonization of Member State legislation will minimize the possibility that undertakings invest through intermediaries in Member States that have less stringent or no anti-abuse provisions. These amendments to the directive impose an obligation on Member States to refuse to apply the benefits, which may be unjustified in certain situations. Member States may no longer decide on the adoption of anti-abuse rules, from which it can be concluded that there is a certain trend towards the codification of the rules on the prevention of tax avoidance.⁸²⁴ To transpose the amendments to the directive, Estonia added § 50(1⁴) to the Income Tax Act on 20 April 2016, according to which dividends are not exempt from tax in the case of "an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage, are not genuine. These

⁸²² ECJ *Kofoed*, para 44.

⁸²³ ECJ 07.02.1979, C-115/78, *Knoors*, para 25; ECJ 11.11.2003, C-201/01, *Maria Walcher*, para 37.

⁸²⁴ L. De Broe, D. Beckers, p. 140.

subsections apply insofar as an arrangement of a series of arrangements put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.” According to the explanatory letter to draft act No 184 SE, “in the case of the anti-abuse provision under the directive, it is not necessary to establish the economic reality of an arrangement where at least one of the main purposes of the arrangement is to obtain a tax advantage.” The draft act emphasizes the difference of the special rule from the general anti-abuse rule (§ 84 of the Taxation Act).⁸²⁵

As regards this provision, the question arises as to whether the intended purpose of Article 1(2) of the directive was a provision that deviates from the pre-conditions for the application of the principle of the prohibition of abuse of law. Advocate General Kokott has stressed in his opinion in *Enka SA* that the provisions of directives prohibiting fraudulent use or abuse of the rights guaranteed by the legal system of the Union express the general principle of the prohibition of abuse of law.⁸²⁶ The purpose of national anti-abuse legislation must be the prevention of activities creating wholly artificial arrangements, which lack commercial substance and are intended solely to evade tax.⁸²⁷ Based on the case law, it can be argued that Union law regulates the prohibition of abuse of law in a uniform manner regardless of the area of taxation.

The “series of arrangements” described in the directive, i.e. successive legal acts by the taxable person, cannot create a general pre-condition for establishing the existence of abuse, neither does this justify a measure that prevents the exercise of the rights guaranteed by the directive.⁸²⁸ The possibilities to use §50(1⁴) are limited, if the identification of the economic reality is not the pre-condition for the application of the provision. There are examples in the case law of the Court of Justice, such as the cases of *Leur-Bloem*, *Zwijnenburg* and *Jobra*⁸²⁹, where a national anti-abuse provision did not require the actual commercial substance to be established in each case. In these cases, the national provision was declared unsuitable because it specifically targeted wholly artificial arrangements which did not reflect economic reality. The parent companies and subsidiaries directive does not provide for derogation from the general principle of the prohibition of abuse of law, according to which it is prohibited to benefit from legal acts which are contrary to the spirit and the letter of applicable law.

For the purposes of Article 1(3) of the parent companies and subsidiaries directive, an arrangement or a series of arrangements shall be regarded as not genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial

⁸²⁵ *Ibid.*

⁸²⁶ ECJ 07.09.2017, C-6/16, *Enka SA*, opinion of advocate general J. Kokott, para 24, 25.

⁸²⁷ ECJ *Enka SA*, para 26, 64. See also ECJ 26.10.2017, C-39/16, *Argenta Spaarbank NV*, para 60, 61.

⁸²⁸ *mutatis mutandis* – ECJ *Thin Cap*, para 73; ECJ 17.01.2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleef*, para 27.

⁸²⁹ ECJ *Leur-Bloem*, para 41, ECJ *Zwijnenburg*, para 44, ECJ *Jobra*, para 35.

reasons which reflect economic reality. This approach is similar to that discussed in the cases of *Halifax* and *Cadbury Schweppes*, in which the appropriateness of the legal form of a transaction to a given situation was assessed in order to answer the question as to whether the taxable person had actually exercised the rights in the given circumstances.

Economic reality must also be assessed based on Article 15 of the merger directive. According to Article 15(1)(a) of the merger directive, “the fact that the operation is not carried out for valid commercial reasons such as the restructuring or rationalisation of the activities of the companies participating in the operation may constitute a presumption that the operation has tax evasion or tax avoidance as its principal objective or as one of its principal objectives.” According to Article 1(2) of the parent companies and subsidiaries directive and Article 5(2) of the directive on the taxation applicable to interest and royalty payments, Member States may refuse to apply or withdraw the benefits of the directive; however, unlike the merger directive, these directives do not include a reference to the conditions characterising economic reality. However, these directives do refer to a “person’s principal objective to reduce tax liability” as one of the elements of abuse similarly to the established case law.

In the case of an improper transaction, the importance of economic and tax aspects in the behaviour of the taxpayer must be assessed in order to establish the principal objective of the transaction. According to the merger directive, a merger for the reason of rationalisation of the activities of the companies is a factor that excludes abuse and confirms the existence of economic reasons.⁸³⁰ The Court clarified in *Leur-Bloem* that savings on tax expenses as the principal objective is not a valid commercial reason that would justify the tax advantages provided by the directive. The circumstances characterising a transaction also reveal the rational reason for organising activities in the way in which they were actually organised.⁸³¹ In *Foggia*, the Court has stated that, if any savings were to be regarded as a valid economic justification, without taking into account other objectives of the transaction in question, in particular fiscal incentives, Member States would not be entitled to exclude the provisions of the merger directive in the event of tax evasion or avoidance.⁸³²

The EU directives on corporate tax include so-called self-defence measures to ensure that the rights guaranteed by the directives are not exercised in an abusive, excessive or a damaging manner. The existence of economic reasons must be assessed in each individual case because if it is presumed that the use of a certain legal form for certain transactions creates pre-conditions for tax avoidance, the result is disproportionate restriction of the rights granted to taxable persons. The Court of Justice has consistently held that the specific purpose of the restriction is to prevent wholly artificial arrangements, which do

⁸³⁰ Terra/Wattel, pp. 330-331.

⁸³¹ *Ibid*, p. 361

⁸³² ECJ *Foggia*, para 49.

not reflect economic reality.⁸³³ If an arrangement is commercially justified, particularly if it is a valid means of carrying out a business plan, the taxable person shall not be accused on tax evasion..

5.3. Prevention of treaty shopping

Abuse of law arising from tax treaties occurs primarily where persons transfer the income earned in one Member State to another Member State in order to take advantage of more favourable tax treaties which are available in certain jurisdictions. Therefore, international treaties may contribute to using the more favourable tax environment of one country to obtain a tax advantage in another country. Tax avoidance by treaty shopping must be prevented similarly to other forms of abuse. Due to the specific nature of tax treaties, it may be argued that there are no legitimate grounds to regard the prohibition of treaty shopping similarly to general anti-abuse rules.

More strict prevention of tax planning may lead to unilateral restriction of the rights under tax treaties, which may be contrary to the treaty in question and render the rights guaranteed by therein meaningless. The desire to clarify from which point the planning of taxes is not acceptable is seen from the base erosion and profit shifting (BEPS) initiative of the OECD. The objective of which is to establish a common framework of instruments to address tax avoidance. The overall rule is that a treaty benefit shall not be granted if it is reasonable to conclude that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the treaty (the so-called *principal purpose test*).⁸³⁴ However, the general rule does not give a country an opportunity to unilaterally assess the validity of the treaty provision in the given circumstances, because it refers to the establishment of facts to ensure that the taxable person has actually used the relevant rights under the tax treaty. The approach to arrangements, the purpose of which is tax avoidance, is similar to the abuse test in the area of direct taxes, where the Member State must first establish whether the person's operations are genuine.

It is up to Member States to define which behaviour on the part of the taxable person is considered to be acting in bad faith, for the purposes of preventing tax avoidance. According to the comments on the OECD sample treaties, tax avoidance can be prevented by national provisions or the rules established by case law, as these provisions form a part of national legislation, laying down the basis for the creation of tax liability, which are neither targeted

⁸³³ ECJ *Cadbury Schweppes plc*, para 55; ECJ *Thin Cap*, para 72.

⁸³⁴ OECD Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 6: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing 2016, p 9, 55, 56.

to nor affected by tax treaties.⁸³⁵ Taxable events must be identified based on national legislation, and these events serve as a basis for tax liability. It must be also decided whether a tax treaty is applicable if the legal form of the transaction is improper. There is also a conflict in the fact that the application of national rules on the prevention of tax avoidance may lead to unexpected consequences, such as a situation where simultaneous reclassification of legal relations in both countries brings about exactly the opposite effect (e.g. dividends vs. interest).⁸³⁶ There is an opinion that national rules on the prevention of tax avoidance cannot be applied in order to refuse the rights guaranteed by the treaties. International tax law and national legislation are two different legal systems. Where national rules on the prevention of tax avoidance are applied, the protection guaranteed by the treaty should still be valid.⁸³⁷ This casts doubts on the prevention of tax avoidance based on the principle of the prohibition of abuse of law.

The Court of Justice has not upheld the above view, noting in a number of rulings that the rules on the prevention of tax avoidance in both tax legislation and tax treaties must be interpreted in line with Union law.⁸³⁸ The application of restrictive tax measures entails the risk that they can lead to double taxation due to different treatment of similar legal relations or the discrimination of non-residents. Also, it must be borne in mind that the restrictions, which in certain circumstances consider the operations of taxable persons as tax avoidance, must not make cross-border activities less convenient compared to national operations because in such case, the protective effect of EU law must be taken into account.⁸³⁹ This means that the countries that are parties to a tax treaty must ensure that the freedoms arising from the EU law are respected, which excludes the use of tax measures contrary to that obligation by one party to the treaty.⁸⁴⁰ Efficient prevention of tax avoidance is, therefore, limited to the obligations assumed by the tax treaty and to the freedoms guaranteed in the EU common market.

The OECD has stated in its BEPS initiative that a state is not in conflict with an obligation assumed under an international treaty if it is established based on facts that the legal form of a transaction is correct and reflects the economic reality. If the transaction is artificial and does not reflect the economic reality,

⁸³⁵ Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed Version. Paris: OECD Publishing 2010, p 60, 70.

⁸³⁶ K. Rajala, Katja. Relationship Between Domestic Specific Anti-Avoidance Rules and Tax Treaty Law – D. Blum, M. Seiler. Preventing Treaty Abuse. Linde: Vienna 2016, pp. 532–533.

⁸³⁷ M. Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Convention. Vienna: IBFD/Linde 2013, pp. 59–61.

⁸³⁸ ECJ *Avoir Fiscal*, para 26; ECJ C336/96, para 30 ECJ *Saint Gobain*, para 56-57; ECJ 12.12.2002, C-385/00, *De Groot*, para 94; ECJ 05.07.2005, C-376/03, *D.*, para 53.

⁸³⁹ M. Poulsen, pp. 233–234.

⁸⁴⁰ M. Lang, J. Scuch jt. Tax Treaty Law and EC Law. Vienna: Linde 2007, pp. 214–215.

no rights arise from it. The interpretation of the legal relationship must be based on the principles of tax legislation, i.e. the comparative analysis of the substance and form (substance over form), which is characteristic of the application of the general national rule on the prevention of tax avoidance.⁸⁴¹ The benefits of tax treaties must be refused if it is confirmed that an unjustified tax advantage was obtained as a result of artificial arrangements, this is also the prevailing position in Estonia. Thus, the prevention of tax avoidance cannot be looked at independently from the general principle of the prohibition of the abuse of law.

Conclusions

The overall purpose of this doctoral thesis was to analyse the nature of the principle of the prohibition of abuse of law and the conditions, content, functionality and consequences of its implementation. Based on the rulings of the Court of Justice, according to which the principle of the prohibition of abuse of law applies both to harmonised and non-harmonised taxes in the EU, the author has analysed the links of the principle to the application of national rules on the prevention of tax avoidance. The analysis is limited to the application of the General Anti-Abuse Rule to activities carried out by taxable persons in bad faith, in order to assess the possibilities of the implementation of the principle through the application of the general rule.

The thesis proposes improvements to the existing Estonian tax legislation. In particular, consideration must be given to the special rules provided for in ATAD that need to be transposed into national law. The wording of § 84 of the Taxation Act also needs to be improved in order to strike a balance between the pursuit of the objective of uniform taxation and taking account of taxpayers' interests, including a specification on how it is ensured that taxpayers have an opportunity to substantiate the commercial objectives of a transaction.

Answers to the research questions are as follows:

1. The principle of the prohibition of abuse of rights, which is a general principle of EU law, prohibits the exercising of rights in an unlawful manner with the primary objective of obtaining a tax advantage. In light of Court of Justice case-law, the principle has been applied in tax disputes to neutralise a tax advantage under EU law arising from an arrangement of a taxable person acting in bad faith as well as to clarify national rules on the prevention of tax evasion, should such rules restrict the freedoms guaranteed by the law of the Union.
2. The doctoral thesis confirmed that, under the legislation on the prevention of the avoidance of non-harmonised direct taxes, Member States have the right to establish rules that are stricter than those provided for at EU level in order to prohibit the abuse of rights because the fight against abusive tax practices is related to the fight against the abuse of the freedoms guaranteed by the

⁸⁴¹ OECD (BEPS) ACTION 6: 2015, p 84-85, comm 26.1.-26.6.

law of the Union. The Union's fundamental freedoms will always be protected, i.e. an anti-abuse tax measure must establish: 1) whether it is actual exercising a fundamental freedom in a matter covered by Union law (such as the place of effective management) and 2) the actual commercial substance of the transaction.

3. Estonia applies the general provisions of national law on tax avoidance (§ 84 of the Taxation Act) in accordance with the criteria deriving from the principle of the prohibition of abuse of rights. § 84 of the Taxation Act is applied within a definitively defined framework, requiring the tax authority to identify the commercial aim of a transaction aside from the actual commercial substance.
4. A tax scheme is considered to be abusive if transactions lack commercial reasons that reflect the economic reality, and preferential tax treatment of the transactions cannot achieve the objective pursued by legislation. The conscious choice of the structure of a transaction by a taxpayer is acceptable, insofar as taxes are paid to the state.
5. According to the author, the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) was adopted by taking account of the positions of the Court of Justice. When transposing the rules on the prevention of tax avoidance as stipulated by ATAD, national legislation must ensure that such rules are in line with the principle of the prohibition of abuse of rights.

Based on the analysis of the source material, the author has reached the following conclusions:

1. The first hypothesis that the approach developed by the European Court of Justice on the legal relationships shaped by a taxpayer, which relies on the principle of the prohibition of abuse of rights, changes the scope of tax obligation in case the legal form of a transaction does not correspond to the economic substance was confirmed. According to the general principle of the prohibition of abuse of law, the taxpayer cannot decide on the extent of their tax liability, however, the taxpayer can take into account taxable events within the structure of their economic operations, provided that this does not result in a tax advantage contrary to law. Based on the description of the objective and subjective elements of the general principle, it is possible to distinguish unacceptable reduction of tax liability (tax avoidance) from acceptable activities. Tax planning is legal as long as the legal form chosen by the taxpayer for their operations reflects the economic reality, i.e. in order to draw conclusions concerning taxation, it is necessary to establish whether the civil law identification of the facts of the arrangements correctly conveys the economic aspirations of the parties. If parties to an arrangement could determine the tax liability by an agreement, it would be contrary to the nature of tax as a public law obligation and to the principle of uniform taxation.

The author reached the conclusion that when applying the general anti-abuse rule (GAAR), the state must take into account the requirements for the prevention of tax avoidance inferable from the principle of the prohibition of abuse of law. Based on the principle of legality, tax measures that create

obligations on persons must be underpinned by law or by the principle of interpretation established by case law. In both cases the application of the rule is restricted by other important principles, including the principles of proportionality and full effectiveness of EU law. On the basis of the above considerations, the case-law of the Court of Justice has affected the possibilities of applying the rules on the prevention of tax avoidance in Member States, which, as a negative intervention, has helped to define the elements of abusive practices and provided guidance on combating tax avoidance and evasion. For a rule to be consistent with Union law, it has to be sufficiently general to include range of tax avoidance cases which is as wide as possible, while targeting only artificial arrangements aimed at the avoidance or reduction of tax liability. These criteria are also followed in the general anti-abuse rule laid down in Article 6 of Council Directive 2016/1164 (Anti-Tax Avoidance Directive). However, the abolishment of the distinction between indirect and direct taxes – the distinction which the Court of Justice considered important in case *3M Italia SpA* – may be considered a problem in the case of a harmonising provision. The concept of a wholly artificial arrangement, which has been stressed in judgments concerning direct taxes, is replaced by interpretation based on the purpose of the provision. The main risk is that an approach that is appropriate in the case of uniform taxes is not suitable for direct taxes, which may restrict the freedoms guaranteed by Union law because the threshold for establishing whether or not the taxable person's legal operations are abusive is set too low.

Based on the case law of the Supreme Court, §84 of the Taxation Act has a wide scope of application, this provision can be used to assess the abusive nature of both related transactions and the structure of the organisation as a whole, which enables the tax authority to attribute the object of tax to actual beneficiaries. Transactions can be reclassified as a result of the application of the general rule, based on their identified commercial substance, so that the factors caused by the use of improper legal form, such as any transaction in a series which do not have an independent commercial meaning, are disregarded. Thus, the situation that would have prevailed in the absence of the transactions constituting the abusive practice is re-established, excluding the possibility that the transactions that reflect economic reality are disregarded.

The mistake often made in the application of §84 of the Taxation Act is that the tax authority bases its assessment on the tax provision, which the taxpayer has allegedly tried to avoid and, as a result, focuses unjustifiably on searching for such facts of the transaction which would justify imposing tax. Based on the case law of both the Court of Justice and the Supreme Court, it can be concluded that the tax authority should be guided by the meaning and spirit of the tax provision of the taxable person's choice, when attempting to identify any contradiction between the economic reality and legal form of the transaction. The avoided tax provision can be applied only after a contradiction is identified. To overcome that problem, the author proposes a *de lege ferenda* supplement to §84 of the Taxation Act, according to which “a transaction is disregarded if the

tax advantage to be obtained from the transaction is contrary to the substance and purpose of the applicable tax legislation.”

The author is taking the view that in order to better ensure legal certainty, the pre-conditions of abuse must be provided by law or regulation. To ensure a uniform approach to disputes, the author proposed the following solution which would establish:

- 1) Whether the legal form of a transaction respects the requirements of legislation merely in a formal manner. In order to establish the commercial substance of the transaction, the economic outcomes of the transaction should be assessed. In its rulings in *P. Newey* and *WebMindLicenses* the Court of Justice drew the attention of national courts to the analysis of contractual terms and conditions in order to establish whether the agreed conditions reflect the economic reality.
- 2) Whether following the above conditions provided by legislation would result in a tax advantage contrary to the objectives pursued by legislation. The Court of Justice held in *Weald Leasing* that using the structure of a transaction to spread the payment of tax liability over a longer period does not constitute abuse of law guaranteed by freedom of contract because the amount of tax liability does not change. Such deferral of tax liability is not contrary to legislation.
- 3) Whether the legal form of the transaction is proper or improper. The artificial nature of arrangements as well as the legal, economic and/or personal relations between the relevant undertakings may constitute proof that the principal purpose of the arrangements was to obtain a tax advantage. The term “purpose”, which refers to subjective considerations, means a situation where the choice of the legal form of a transaction can be justified mainly by obtaining a tax advantage.
- 4) Whether a transaction with proper legal form would result in higher tax burden. The activities of the taxable person should be looked at from the perspective of a bystander in order to answer the questions as to what kind of arrangements would independent parties have made and whether a proper transaction would have resulted in higher tax liability.
- 5) Whether there is reasonable justification for using an improper transaction. The Court of Justice held in *Part Service* and *Foggia* that regardless of the existence of possible economic objectives which may have a positive effect (such as cost saving), the importance of the economic objectives compared with the tax advantage should be assessed in order to identify abuse.

2. The work has also been confirmed by the second hypothesis, according to which the freedom of choice of a taxpayer upon choosing legal development of a transaction is limited, if the aspects of taxation prevail. The technical structure of economic activity, which is based on tax considerations and supported by the organisational structure, may create conditions for decreasing tax liability. A tax scheme is considered to be abusive if transactions lack commercial reasons reflecting economic reality and preferential tax treatment of the transactions

cannot achieve the objective pursued by legislation. An irregular transaction would not automatically lead to reclassification as is seen from rulings in *Weald Leasing* and *RBS Deutschland Holding*, in which the Court of Justice had to solve the issue of tax avoidance as a result of unreasonable transactions. The Court of Justice found in these cases that conscious choice of transaction by the taxable person is acceptable insofar as taxes are paid to the state. Thus, the tax advantage may take the form of deferred payment of tax liability if the necessary data has been presented to the tax authority.

The author reached the conclusion that transactions are to be deemed to have the intention of avoiding taxes when they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality. Article 6(2) of the Anti-Tax-Avoidance Directive states the lack of “commercial reasons” as a subjective element of the abuse test. This supplements the position of the Court of Justice concerning improper transactions when there is a suspicion as to whether or not independent parties would have concluded an agreement on the same conditions. When the existence of business results and the tax advantage achieved by the taxable person are considered, an assessment of the taxable person’s objective intention to avoid tax liability is also given. Where there exists a low proportion of commercial reasons, it suggests that the aim was to avoid taxes.

In order to identify commercial reasons, it is necessary to assess: 1) whether the circumstances of the transaction can be reasonably justified for commercial purposes and 2) whether the commercial purpose of the transaction can be put into the context of the taxable person’s economic activity (actual credibility of reasons). Thus, the tax authority cannot accept each and every justification, but rather has to assess all relevant facts and circumstances in order to establish whether the taxable person’s activity is genuine. Where legal relations are set up with the sole aim of obtaining a tax advantage, it proves that the aim of the taxable person’s choice was to reduce the tax liability. A restriction of choice is necessary to ensure uniform taxation, therefore, a choice cannot be accepted if it casts doubts on the application of important principles of other legal systems.

In light of the objective of this thesis, it can be concluded that the principle of the prohibition of abuse of law enables Estonia to achieve equal treatment of materially similar transactions where the pre-conditions under tax legislation and all relevant facts and circumstances are established by taking into account the aim of the principle to re-establish the situation that would have prevailed in the absence of the transactions constituting the abusive practice. Reclassification should not go beyond what is necessary for proper taxation. When clarifying the subjective and objective elements of the abuse test it is important to bear in mind the links of the principle of the prohibition of abuse of law with other principles of tax law (e.g. the principle of solvency) on the one hand, and the fact that the prohibition of abuse is closely related to the principles of legality and legal certainty on the other, therefore, it is important for the conditions to be set out as clearly as possible.

TRANSLATION OF TABLE OF CONTENTS OF THE THESIS

INTRODUCTION

- A. OVERVIEW OF THE IMPORTANCE OF THE FIELD OF STUDY AND PURPOSE OF THE THESIS
 - B. RESEARCH QUESTIONS
 - C. STRUCTURE OF THE THESIS
 - D. METHODOLOGY
- 1. NATURE AND CREATION OF THE PRINCIPLE OF THE PROHIBITION OF ABUSE OF LAW AND ITS FUNCTION IN EUROPEAN UNION TAX LAW
 - 1.1. Nature of the principle of the prohibition of abuse of law
 - 1.1.1. Meaning of the substance and legal form of a transaction in establishing that the use of the freedom of contract constitutes abuse
 - 1.1.2. Characteristics of abuse and classification of cases of abuse ..
 - 1.1.3. The development and implementation of the principle prohibiting abuse of law in the case law of the European Court of Justice
 - 1.1.3.1. Key aspects of the principle prohibiting abuse of law
 - 1.1.3.2. The development of the modern principle of the prohibition of abuse of law in the case law of the European Court of Justice
 - 1.2. Elements of the abuse test
 - 1.2.1. Objective elements
 - 1.2.2. Subjective elements
 - 1.3. Function of the principle of the prohibition of abuse of law in tax law
 - 1.3.1. General principle of EU law
 - 1.3.2. Prevention of illegal tax evasion
 - 1.4. Interim conclusions
 - 2. CONVERGENCE OF NATIONAL TAX SYSTEMS AS A RESULT OF THE CASE LAW OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE
 - 2.1. Countering evasion and avoidance of direct taxes in Member States tax legislation
 - 2.1.1. Starting point for countering the avoidance of direct taxes
 - 2.1.2. Objectives of taxable person and commercial justifications of transactions
 - 2.1.3. Differences between countering the avoidance of direct taxes and the avoidance of VAT
 - 2.2. Prevention of tax avoidance in national law
 - 2.2.1. Characteristics of the rules on the prevention of tax avoidance
 - 2.2.2. General anti-tax-avoidance rule as a means of preventing abuse of law
 - 2.3. Freedoms guaranteed by Union law
 - 2.3.1. Protection of the taxable persons' freedom of movement

- 2.3.2. Proportionality of measures to prevent tax avoidance
- 2.3.3. Substantial aspects of a taxable person's arrangements
 - 2.3.3.1. Physical presence in another Member State and actual economic operations
 - 2.3.3.2. Minor economic importance of a transaction compared with the tax advantage to be gained
- 2.4. Opinion of the European Court of Justice as the guide of Member States' tax legislation and proceeding
 - 2.4.1. Competence of Member States in preventing tax avoidance
 - 2.4.2. Integration of the opinions of the European Court of Justice into national law
- 2.5. Interim conclusions
- 3. APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF THE PROHIBITION OF ABUSE OF LAW IN ESTONIAN TAX LAW
 - 3.1. Basis for the prevention of tax avoidance in Estonia
 - 3.1.1. Economic interpretation method
 - 3.1.2. The meaning of the legal form of a transaction in its economic interpretation
 - 3.2. Grounds for the reclassification of a transaction in Estonian tax law
 - 3.2.1. General rule on the prevention of tax avoidance
 - 3.2.2. Implementation of §84 of the Taxation Act in order to prevent tax avoidance
 - 3.3. Criteria of the prevention of tax avoidance deriving from the principle of the prohibition of abuse of law
 - 3.3.1. Characteristics of the commercial substance of a transaction
 - 3.3.2. Artificial conditions as an element of abuse
 - 3.3.3. Unjustified tax advantage as an element of abuse of law
 - 3.4. Application of the principle of the prohibition of abuse of law to establish the elements of a tax offence
 - 3.5. Interim conclusions
- 4. POSSIBILITIES TO USING LEGAL FORM OF TRANSACTION TO AVOID AN OBJECT OF TAXATION
 - 4.1. Acceptable reduction of the fiscal burden
 - 4.2. Legitimate expectations of taxable persons in planning taxes
 - 4.2.1. Recognition of the freedom of contract
 - 4.2.2. Ensuring legal certainty
 - 4.3. Discretion of a taxable person in carrying out a transaction
 - 4.3.1. Legal formulation of a transaction based on tax aspects
 - 4.3.2. Abuse of legal form of transaction
 - 4.4. Taxable person's intention as a subjective element of tax avoidance
 - 4.4.1. Taxable person's aim to reduce tax liability
 - 4.4.2. Characteristics of tax avoidance
 - 4.4.2.1. Commercial justifications in assessing transactions between related persons

- 4.4.2.2. Reasonable commercial justifications as a criterion of assessing a transaction
- 4.4.2.3. Vital credibility as a criterion of assessing a set of transactions
- 4.5. Apportionment of the burden of proof
 - 4.5.1. Facts to be proved when establishing the existence of abusive practices
 - 4.5.2. The burden of proving a taxable person's commercial aims
- 4.6. Interim conclusions

5. INTERNATIONAL ASPECTS OF THE PREVENTION OF TAX AVOIDANCE

- 5.1. Special rules on the prevention of aggressive tax planning under the Anti-Tax-Avoidance Directive
 - 5.1.1. Special rule on the attribution of income
 - 5.1.2. Special rule on the taxation of interests
 - 5.1.3 Income tax on hidden profit distributions
 - 5.1.4. Exit tax
- 5.2. Rules on the prevention of tax avoidance in directives on corporation tax
 - 5.2.1. Bases for preventing abuse of law guaranteed by the directive
 - 5.2.2. Clarification of national provisions on the prevention of tax avoidance
 - 5.2.3. Economic justification of legal acts
 - 5.2.4. Estonian case law concerning the abuse of law guaranteed by the Directive on the example of transfer of undertaking
- 5.3. Prevention of treaty shopping
- 5.4. Interim conclusions

CONCLUSIONS

REFERENCES

TRANSLATION OF TABLE OF CONTENTS OF THE THESIS

LIST OF ABBREVIATIONS

CURRICULUM VITAE

CURRICULUM VITAE

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Kasutatud kirjandus

1. Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Juura 1996.
2. Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses – Juridica eriväljaanne 2001, lk 5 jj.
3. Alvesson, K. Anti-Avoidance Rules in the European Union and a Comparison with Canada and Australia – M. Lang, M., P, Melz, P. et al (eds). Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. Amsterdam: IBFD 2010.
4. Arnold, B., McIntyre, M. J. International Tax Primer. 2nd edition. Netherlands: Kluwer Law International 2002.
5. Ballard, R. M., Davison, P. E. M. United Kingdom. – Zimmer, Frederik (ed). Form and Substance in Tax Law. IFA Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXVIIa. Netherlands: Kluwer Law International 2002.
6. Banoun, B. Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law. – Bulletin of International Taxation 2002/56 (8), p 485 ff.
7. Banoun, B. Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law. Stockholm: Stockholm Institute for Scandinavian Law 2003.
8. Bernitz, U., Nergelius, J. General Principles of EC Law in a Process of Development. Netherlands: Kluwer Law International 2008.
9. Birk, D. Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. München: Beck 1998.
10. Birk, D. Steuerrecht. 10 Aufl. Heidelberg: Müller 2007.
11. Bizioli, G. Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market? EC Tax Review 2017/26 (3), p 167 ff.
12. Blessing, P. H. B. Domestic and Treaty Anti-Abuse Rules as Applied to Dividends – Maisto, G. (ed). Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law. Amsterdam: IBFD 2012.
13. Bonn, J. S. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive. EC Tax Review 2017/26 (3), p 145 ff.
14. Brennan, P. Why the ECJ Should Not Follow Advocate General Maduro's Opinion in Halifax. International VAT Monitor. 2005/16 (4).
15. Buettner, T., Overesch, M. The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. – Journal of Public Economics. 2012/96 (12), p 930 ff.
16. Bundgaard, J. On Tax Law and Private Law Relation. Tax Law. – Scandinavian Studies in Law. Vol 44. Stockholm: Stockholms Universitet Juridiska Institutionen 2003.
17. Cerioni, L. The „Abuse of rights“ in EU company Law and EU Tax law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion. – European Business Law Review 2010/21 (6), p 783 ff.
18. Cerioni, L. The European Union and Direct Taxation. A Solution for a Difficult Relationship. London: Routledge 2015.
19. Colombaioni, G. Compatibility with EU Law of Rules Limiting the Deductibility of Interest and Other Financial Payments – Pinetz, E., Schaffer E. (eds). Limiting Base Erosion. Vienna: Linde 2017.
20. Cordewener, A. Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? EC Tax Review 2017/26 (2), p 60 ff.

21. Dahlberg, M. *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*. Netherlands: Kluwer Law International 2005.
22. De Broe, L., Beckers, D. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. – *EC Tax Review* 2017/26 (3), p 133 ff. Viidatud: De Broe/Beckers.
23. De Broe, L. *International Tax Panning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD 2008.
24. De la Feria, R. Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a new Principle of EC Law Through Tax. – *Common Market Law Review* 2008/45 (2), p 395 ff.
25. Dourado, A. P. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. *EC Tax Review* 2017/26 (3), p 112 ff.
26. Dourado, A. P. A Single Principle of Abuse in European Union Law: A Methodological Approach to Rejecting a Different Concept of Abuse in Personal Taxation. – De la Feria, R., Vogenauer, S. (eds). *Prohibition of Abuse of Law*. Oxford: Hart Publishing 2011.
27. Edgar, T. Building a Better GAAR. – *Virginia Tax Review* 2008/27 (4), p 833 ff.
28. Endres, D. *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*. Amsterdam: Kluwer Law International 2007.
29. Erelt, T. *Eesti keele sõnaraamat*. ÕS 1999. Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus 1999.
30. Eustice, J. S. Abusive Corporate Tax Shelters: Old „Brine“ in New Bottles – Symposium on Corporate Tax Shelters. *Tax Law Review* 2001–2002/55 (2), p 136 ff.
31. Freedman, J. The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level – De la Feria, R., Vogenauer, S. (eds). *Prohibition of Abuse of Law*. Oxford: Hart Publishing 2011. Viidatud: Freedman (2011).
32. Freedman, J. *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation 2008.
33. Freedman, J. Defining Taxpayer Responsibility: In support of a General Anti-Avoidance Principle. – *British Tax Review* 2004/4, p 332 ff.
34. Freedman, J. *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament*. London: Sweet & Maxwell 2007.
35. Fumi, H. D. *Steuerrechtliche Rückstellungen für Dauerschuldverhältnisse*. Köln: Carl Heymann Verlag 1991.
36. Gerzova, L., Popa, O. Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. – *European Taxation* 2013/53 (9/ Special Issue), p 420 ff.
37. Grauberg, T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. – *Juridica International* 2009/XVI, p 141 ff.
38. Groussot, X. *General Principles of Community Law*. Netherlands: Europa Law Publishing 2006.
39. Helminen, M. *EU Tax law: Direct Taxation*. Amsterdam: IBFD 2013.
40. Hofstätter, M., Hohenwarter-Mayr, D. The Merger Directive – Lang, M., Pistone, P. (eds.). *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 4nd edition. Vienna: Linde 2016. Viidatud: Hofstätter/Hohenwarter-Mayr.
41. Huberg, M., Uusorg, M. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 15.03.07.a. Lasse Lehise kommentaaridega. Tartu: Casus 2007.

42. Jegorov, D. Maksude vältimise vastasest direktiivist – kellele, kuidas ja milleks? – MaksuMaksja 2016/06, lk 16 jj.
43. Kairjak, M. Keerukuse redutseerimine Eesti õiguses karistusseadustiku § 217² objektiivse koosseisu relatiivsete õigusemõistete sisustamise näitel. Juhendajad Sootak, J., Kull, I. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2015.
44. Karimeri, R. A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice. – Intertax 2011/39 (6/7), p 296 ff. Viidatud: Karimeri.
45. Kiegebeld, B. Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept? – EC Tax Review 2009/18 (4), p 144 ff.
46. Klauson, I. Estonia. – Lang, M. Pistone, P. (Eds). The Impact of the OECD and UN Model Convention on Bilateral Treaties. Cambridge University Press 2012.
47. Kull, I. Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Juhendaja Varul, P. Doktoritöö. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus 2002.
48. Kull, I jt. Võlaõigus. I. Üldosa. Tallinn: Juura 2004.
49. Lang, M. Cadbury Schweppes Line of Case law from the Member States Perspective. – De la Feria, R., Vogenauer, S. (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011. Viidatud: Lang (Hart Publishing 2011).
50. Lang, M. The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for the Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base. – European Taxation 2011/51 (6), p 223 ff.
51. Lang, M. Introduction to the Law of Double Taxation Convention. Vienna: IBFD/Linde 2013.
52. Lang, M, Schuch, J. Tax Treaty Law and EC Law. Vienna: Linde 2007.
53. Lang, M. GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU. Vienna: Linde 2016.
54. Lehis, L. Means Ensuring Protection of Taxpayer's Rights in Estonian Tax Law. Juridica International/IV, p 100 ff.
55. Lehis, L. Maksukorralduse seaduse § 84 rakendamisest Hansapanga aktsiate müügist saadud tulule ehk tulumaksu määramine täringuviskega. MaksuMaksja 2005/5, lk 10 jj.
56. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2004.
57. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012. Viidatud: L. Lehis (2012).
58. Lehis, L. Panditulumaksust jäid alles räbalad? MaksuMaksja 2017/6, lk 27 jj.
59. Lehis, L. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte? – MaksuMaksja 2008/6, lk 31 jj.
60. Lenaerts, K., Gutiérrez-Fons, A. J. The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law – Common Market Law Review 2010/47 (6), p 1629 ff.
61. Lind, K. Spordistipendiumitest ja halduspraktikast. – MaksuMaksja 2014/9, lk 21 jj.
62. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. – Juridica 2005/7, lk 488 jj.
63. Luja, R. H. C. Netherlands. – Brown, K. B. (Ed). A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. Washington: Springer 2012.
64. Lyal, R. Cadbury Schweppes and Abuse: Comments. – De la Feria, R., Vogenauer, S. (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011. Viide: Lyal.
65. McCarroll, J. VAT and Fraus Legis doctrine. – Tax Adviser 2001/6.

66. McCarthy, H. L. Abuse of law: The effect of the Doctrine on VAT Planning. – British Tax Review 2007/2, p 160 ff.
67. Madise, Ü. jt (koost). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 3. täiend. vlj. Tallinn: Juura 2012.
68. Maruste, R. Konstitutsionalism ning põhiõiguste ja vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004.
69. Maruste, R. Põhiseaduse tõlgendamise meetodid. – Juridica 1996/2, lk 75 jj.
70. Mason, R. Primer on Direct Taxation in the European Union. Minnesota: Thomson/West 2005.
71. McMechan, R. Economic Substance and Tax Avoidance: an International Perspective. Toronto: Carswell 2013.
72. Merusk, K., Koolmeister, I. Haldusõigus. Tallinn: Juura 1995.
73. Murray, R., Prosser, K. Tax Avoidance. London: Sweet & Maxwell 2012.
74. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura 2004.
75. Navarro, A., Parada, L., Schwarz, P. The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. – EC Tax Review 2016/25 (3), p 117 ff.
76. Paas, K. Äriühingud hakkaksid palju rohkem palka maksma, kui ... – Maksu-Maksja 2015/12, lk 13 jj.
77. Panayi, C. HJI. Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community. Netherlands: Kluwer Law International 2007.
78. Paunio, E. Legal Certainty in Multilingual EU Law: Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice. London: Ashgate Publishing 2013.
79. Piantavigna, P. Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? – Intertax 2009/37 (3), p 166 ff.
80. Piantavigna, P. Tax Abuse in European Union Law: A Theory. – EC Tax Review 2011/20 (3), p 134 ff.
81. Pinto, C. Tax Competition and EU Law. Netherlands: Kluwer Law International 2003.
82. Pistone, P. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) *Emsland-Stärke 1* to *Halifax* (and Beyond) – De la Feria, R., Vogenauer, S. (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011. Viidatud: Pistone.
83. Poulsen, M. Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law. Intertax 2013/41 (4), p 230 ff.
84. Prebble, Z., Prebble, J. Comparing the General Anti – Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. – Bulletin of International Taxation 2008/62 (4), p 151 ff. Viidatud: Prebble, Z., Prebble, J.
85. Prosser, K. J., Murray, R. Tax Avoidance. London: Sweet & Maxwell 2010.
86. Rademacher, T. Reading Up or Down EU Legislation: A Plea for a Principled Approach to an Extraordinary Judicial Power. European Public Law 2017/23 (2), p 319 ff.
87. Raffaelo, R. Fundamentals of International Tax Planning. Amsterdam: IBFD 2007.
88. Rajala, K. Relationship Between Domestic Specific Anti-Avoidance Rules and Tax Treaty Law – Blum, D., Seiler, M. Preventing Treaty Abuse. Vienna: Linde 2016.
89. Rawls, J. Õiglus kui ausameelsus. Taasesitus. 3. trükk, Tallinn: Kirjastus Valgus 2015.
90. Ris, B., Pullen, M. Advocate General Reinforces the Principle of Country of Origin Control under the Television Without Frontiers Directive. – European Competition Law Review 1996, 17/8.

91. Ridsdale, M. Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT. – EC Tax Review 2005/14 (2), p 82 ff.
92. Romano, C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? Amsterdam: IBFD 2002.
93. Rousselle, O., Liebman, H. M. The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of the Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax law. – European Taxation 2006/46 (12), p 559.
94. Saydé, A. Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market. Oxford: Hart Publishing 2014.
95. Schlechtriem, P. Võlaõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 1999.
96. Schler, M. L. Ten More Truth about Tax Shelters: The problem, Possible Solution and a Reply to Professor Weisbach – Symposium on Corporate Tax Shelter. Tax Law Review 2008/62 (7), p 325 ff.
97. Schwarz, J. Abuse and EU Tax Law. Bulletin for International Taxation 2008/62 (7), p 289.
98. Seiler, M. GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU. Vienna: Linde 2016.
99. Sootak, J., Pikamäe, P. (koost). Karistusõigustik. Kommenteeritud väljaanne. 4. täiendatud ja ümbertöötatud väljaanne. Tallinn: Juura 2015.
100. Sootak, J. Karistusõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 2010.
101. Suso, M. A. The Boundaries of Abusive Practices: the Grey Zone. – Lang, M. (ed) ECJ – Recent Developments in Value Added Tax. Vienna: Linde 2014.
102. Swinkels, J. Abuse of EU VAT Law in Part Service. – International VAT Monitor 2009/20 (1), p 23 ff.
103. Swinkels, J. Halifax Day: Abuse of Law in European VAT. – International VAT Monitor 2006/17 (3), p 173 ff.
104. Swinkels, J. VAT-Saving Solution and Abuse of Law. – International VAT Monitor 2007/18 (5), p 331 ff.
105. Zalasinski, A. Case-Law-Based Anti Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed. – European Taxation 2007/47 (12), p 571 ff.
106. Zalasinski, A. The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia case. – European Taxation 2012/52 (9), p 452 ff.
107. Zalasinski, A. Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law. – Intertax 2007/35 (5), p 310 ff.
108. Zimmer, F. Form and substance in tax law. IFA Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXVIIa. Netherlands: Kluwer Law International 2002. Viidatud: Zimmer.
109. Zimmermann, R. The Law of Obligations: Roman Foundations of the Civilian Tradition. Oxford: Oxford University Press 1996
110. Tammelo, I. Õiglus ja hool. 2. trükk. Tartu: Ilmamaa 2006. Viidatud: Tammelo.
111. Tenore, M. The Parent-Subsidiary Directive – Lang, M. Pistone, Pasquale (eds). Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. 4nd edition. Vienna: Linde 2016.
112. Terra, J. M. B., Wattel, J. P. European Tax Law. Sixth edition. Netherland: Kluwer Law International 2012. Viidatud: Terra/Wattel.
113. Terra J. M. B., Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives. Vol. 1, Introduction to European VAT 2012. Amsterdam: IBFD 2012.

114. Tesauro, F. The EU Prohibition of Abuse of Law and the Limits of the Principle of “External” Res Iudicata Conflicting with European Law – Pistone, P. (ed). Legal Remedies in European Tax Law. Amsterdam: IBFD 2009.
115. Thuronyi, V. Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund 1996.
116. Tiley, J., Loutzenhiser, G. Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax. Oxford: Hart Publishing 2012.
117. Tipke, K., Lang, J. Steuerrecht. 17. Aufl. Köln: Otto Schmidt 2002. Viidatud: Tipke/Lang.
118. Tison, V. Tax Abuse: comparison of indirect and direct taxation. – Lang, M. (ed). Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation. Vienna: Linde 2015.
119. Traversa, E. Prevention of Evasion, Avoidance and Abuse in EU VAT Law – Lang, M., Pistone, P. (eds.) ECJ – Recent Developments in Value Added Tax. The Evolution of European VAT Jurisprudence and its Role in the EU Common VAT System. Vienna: Linde 2014.
120. Tridimas, T. The General Principles of EU Law. Oxford: Oxford University Press, 1999.
121. Tridimas, T. The General Principles EU law 1. Oxford: Oxford University Press 2006.
122. Tooma, R. A. Legislating Against Tax Avoidance. Amsterdam: IBFD 2008.
123. Truuväli, E.-J. jt (toim). Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. 2. täiend. vlj. Tallinn: Juura 2008.
124. Uustalu, E. Ettevõtlusvormi valikuvabaduse piiramisest Eestis ehk püsivate tegevuskohtade diskrimineerimisest tulumaksuseaduses. – MaksuMaksja 2008/5, lk 40 jj.
125. Varul, P. jt (koost). Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2010.
126. Varul, P. jt (koost). Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2006.
127. Varul, P. jt (koost). Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2016.
128. VanderWolk, J. P. Purposive Interpretation of tax Statutes: Recent UK Decision on Tax Avoidance Transaction. Amsterdam: IBFD 2002.
129. Vanistendael, F. Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law? – EC Tax Review 2006/15 (4), p 192 ff.
130. Varul, P. jt. Tsiviilõiguse üldosa. Tallinn: Juura 2012.
131. Vinther, N., Werlauff, E. Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case. – European Taxation 2006/46 (8), p 383 jj.
132. Wattel, P. J. EC Law and Direct Taxation: l’Europe des juges et des contribuables. Berliin: Nomos 2010.
133. Weber, D. Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1. – European Taxation 2013/53 (6), p 251. Viidatud: Weber (1/2013).
134. Weber, D. Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments. – De la Feria, R., Vogenauer, S. (eds). Prohibition of Abuse of Law. Oxford: Hart Publishing 2011. Viidatud: Weber (2011).

135. Weber, D. Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2. – European Taxation 2013/54 (7), p 313 ff. Viidatud: Weber (2/2013).
136. Weber, D. Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations under European Law for the Prevention of Tax Avoidance. Netherland: Kluwer Law International 2005. Viidatud: Weber (2005).
137. Wouters, J. Vidal, M. Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation – Maisto, G (ed). Courts and Tax Treaty Law. Amsterdam: IBFD 2007.

Kasutatud kohtupraktika

Eesti kohtulahendid

138. RKHKo 04.10.1999, 3-3-1-31-99.
139. RKHKo 03.04.2000, 3-3-1-4-00.
140. RKHKo 06.11.2001, 3-3-1-54-01.
141. RKPJKo 12.06.2002, 3-4-1-6-02.
142. RKHKo 05.05.2003, 3-3-1-39-03.
143. RKHKo 02.10.2003, 3-3-1-50-03.
144. RKKKo 17.02.2004, 3-1-1-120-03.
145. RKHKo 05.12.2005, 3-3-1-56-05.
146. RKHKo 07.12.2006, 3-3-1-63-06.
147. RKHKo 11.01.2007, 3-3-1-62-06.
148. RKKKo 07.03.2007, 3-1-1-125-06.
149. RKHKo 30.05.2007, 3-3-1-22-07.
150. RKHKo 20.06.2007, 3-3-1-34-07.
151. RKHKo 13.02.2008, 3-3-1-90-07.
152. RKTKo 13.02.2008, 3-2-1-140-07.
153. RKPJKo 03.07.2008, 3-4-1-9-08.
154. RKHKo 06.11.2008, 3-3-1-57-08.
155. RKHKo 01.12.2008, 3-1-1-61-08.
156. RKHKo 17.12.2008, 3-3-1-67-08.
157. RKTKo 04.02.2009, 3-2-1-139-08.
158. RKTKo 25.02.2009, 3-2-1-122-08.
159. RKHKo 25.03.2009, 3-3-1-3-09.
160. RKHKo 19.05.2009, 3-3-1-32-09.
161. RKHKo 17.06.2009, 3-3-1-23-09.
162. RKHKo 22.06.2009, 3-3-1-43-09.
163. RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09.
164. RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-59-09.
165. RKHKo 09.12.2009, 3-3-1-67-09.
166. RKHKo 20.01.2010, 3-3-1-74-09.
167. RKHKo 05.05.2010, 3-3-1-18-10.
168. RKHKo 02.02.2011, 3-3-1-89-10.
169. RKHKo 09.02.2011, 3-3-1-86-10.
170. RKHKo 31.03.2011, 3-3-1-69-09.
171. RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11.
172. RKHKo 26.05.2011, 3-3-1-23-11.
173. RKHKo 01.06.2011, 3-3-1-20-11.

174. RKHKo 26.09.2011, 3-3-1-42-11.
175. RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11.
176. RKHKo 13.02.2012, 3-3-1-79-11.
177. RKHKo 15.03.2012, 3-3-1-89-11.
178. RKHKo 14.05.2012, 3-3-1-12-12.
179. RKHKo 12.12.2012, 3-3-1-23-12.
180. RKHKo 14.12.2012, 3-3-1-33-12.
181. RKHKo 25.04.2013, 3-3-1-71-12.
182. RKHKo 09.05.2013, 3-3-1-81-12.
183. RKKKo 31.05.2013, 3-1-1-108-12.
184. RKHKo 04.06.2013, 3-3-1-15-13.
185. RKHKo 10.06.2013, 3-3-1-25-13.
186. RKHKo 12.06.2013, 3-3-1-17-13.
187. RKHKo 17.06.2013, 3-3-1-1-13.
188. RKHKo 04.11.2013, 3-3-1-40-13.
189. RKHKo 26.03.2014, 3-3-1-55-13.
190. RKTKo 02.04.2014, 3-2-1-162-13.
191. RKHKo 19.05.2014, 3-3-1-20-14.
192. RKKKo 03.11.2014, 3-1-1-40-14.
193. RKKKo 04.12.2014, 3-1-1-55-14.
194. RKHKo 03.03.2015, 3-3-1-82-14.
195. RKHKo 17.03.2015, 3-3-1-76-14.
196. RKHKo 29.04.2015, 3-2-1-12-15.
197. RKHKo 11.09.2015, 3-3-1-25-15.
198. RKHKo 21.10.2015, 3-3-1-27-15.
199. RKHKo 27.01.2016, 3-3-1-30-15.
200. RKHKo 02.03.2016, 3-3-1-47-15.
201. RKTKo 13.04.2016, 3-2-1-181-15.
202. RKHKo 26.01.2017, 3-3-1-53-16.
203. RKHKo 09.06.2017, 3-3-1-78-16.
204. RKHKo 27.09.2017, 3-14-53226.
205. RKHKo 03.10.2017, 3-15-1022.
206. RKKKo 06.10.2017, 1-15-9051.
207. RKHKo 24.10.2017, 3-15-1303.
208. RKHKo 26.10.2017, 3-3-1-28-16.
209. TrtRnKo 13.07.2005, 3-07-1205.
210. TlnRnKo 30.11.2008, 3-08-364.
211. TrtRnKo 19.01.2009, 3-06-440.
212. TlnRnKo 30.01.2009, 3-07-2592.
213. TlnRnKo 31.01.2009, 3-07-2592.
214. TlnRnKo 30.04.2009, 3-07-1637.
215. TlnRnKo 30.04.2009, 3-07-2334.
216. TlnRnKo 11.04.2013, 3-11-1731.
217. TlnRnKo 19.04.2013, 3-11-1494.
218. TlnHko 05.02.2008, 3-07-1637.
219. TlnHko 02.06.2008, 3-07-1257.

Euroopa Kohtu lahendid ja kohtujuristide ettepanekud

- 220. EKo 11.10.1977, C-125/76 *Peter Cremer*.
- 221. EKo 03.12.1974, C-33/74, *Van Binsbergen*.
- 222. EKo 07.02.1979, C-115/78, *J. Knoors*.
- 223. EKo 20.02.1979, C-120/78, *Cassis de Dijon*.
- 224. EKo 23.03.1982, C-53/81, *D. M. Levin*.
- 225. EKo 06.10.1982, C-283/81, *Srl CILFIT* jt.
- 226. EKo 10.01.1985, C-229/83, *Leclerc* jt.
- 227. EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*.
- 228. EKo 28.01.1986, C-270/83, *komisjon vs. Prantsusmaa (Avoir Fiscal)*.
- 229. EKo 10.07.1986, C-79/85, *D. H. M. Segers*.
- 230. EKo 26.03.1987, C-235/85, *komisjon vs. Madalmaad*.
- 231. EKo 08.10.1987, C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*.
- 232. EKo 12.07.1988, liidetud kohtuasjades C-138/86 ja C-139/86, *Direct Cosmetics*.
- 233. EKo 27.09.1988, C-81/87, *Daily Mail* jt.
- 234. EKo 05.10.1988, C-196/87, *U. Steymann*.
- 235. EKo 28.01.1989, C-270/83, *Comission vs French Republic*.
- 236. EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar*.
- 237. EKo 25.07.1991, C-221/89, *Factortame Ltd (Factortame II)*.
- 238. EKo 16.12.1992, C-211/91, *komisjon vs Belgia Kuningriik*.
- 239. EKo 03.02.1993, C-148/91, *Vereniging Veronica Omroep Organisatie*.
- 240. EKo 03.03.1993, C-8/92, *General Milk Products GmbH*.
- 241. EKo 05.10.1994, C-23/93, *TV10*.
- 242. EK 16.06.1994, C-23/93, *TV10*, kohtujuristi C. O. Lenz ettepanek.
- 243. EKo 30.11.1995, C-55/94, *R. Gebhard*.
- 244. EKo 12.03.1996, C-441/93, *Pafitis*.
- 245. EKo 27.06.1996, C-107/94, *Asscher*.
- 246. EKo 26.09.1996, C-168/95, *Arcaro*.
- 247. EKo 29.04.1997, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.
- 248. EKo 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*.
- 249. EKo 12.05.1998, C-367/96, *Kefalas* jt.
- 250. EK 04.02.1998, C-367/96, *Kefalas* jt, kohtujuristi G. Tesauro ettepanek.
- 251. EKo 12.05.1998, C-336/96, *Gilly*.
- 252. EKo 11.06.1998, C-283/95, *Fischer*.
- 253. EKo 16.07.1998, C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*.
- 254. EKo 09.03.1999, C-212/97, *Centros Ltd*.
- 255. EK 09.03.1999, C-212/97, *Centros Ltd*, kohtujuristi A. La Pergola ettepanek.
- 256. EKo 21.09.1999, C-307/97 *Saint Gobain*.
- 257. EKo 26.10.1999, C-294/97, *Eurowings Luftverkehr*.
- 258. EKo 14.12.2000, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*.
- 259. EKo 23.03.2000, C-373/97, *Diamantis*.
- 260. EKo 13.04.2000, C-176/96, *J. Lehtonen*.
- 261. EKo 13.04.2000, C-251/98, *Baars*.
- 262. EKo 08.06.2000, C-98/98, *Midland Bank*.
- 263. EKo 27.09.2001, C-16/00, *Cibo Participations*.
- 264. EKo 09.10.2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*.
- 265. EKo 15.01.2002, C-43/00, *Andersen og Jensen*.
- 266. EKo 03.10.2002, C-136/00, *Danner*.
- 267. EKo 21.11.2002, C-436/00, *X ja Y*.

268. EKo 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*.
269. EKo 12.12.2002, C-385/00, *De Groot*.
270. EKo 12.06.2003, C-234/01, *Gerritse*.
271. EKo 09.09.2003, C-137/00, *Milk Marque, National Farmers' Union*.
272. EK 27.02.2003, C-109/01 *Akrich* kohtujurist L. A. Geelhoed ettepanek.
273. EKo 06.11.2003, C-413/01, *Ninni-Orasche*.
274. EKo 11.11.2003, C-201/01, *Maria Walcher*.
275. EKo 27.11.2003, C-497/01, *Zita Modes Sàrl*.
276. EKo 11.12.2003, C-322/01 *Deutscher Apothekerverband*.
277. EKo 11.12.2003, C-364/01, *Héritiers de M. H. Barbier*.
278. EKo 07.01.2004, liidetud kohtuasjades C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, *Aalborg Portland jt*.
279. EKo 11.03.2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.
280. EKo 29.04.2004, liidetud kohtuasjad C-487/01, *Gemeente Leusden* ja C-7/02, *Holin Groep BV*.
281. EKo 07.09.2004, C-319/02, *Manninen*.
282. EKo 05.10.2004, liidetud kohtuasjades C-397/01, C-403/01, *Pfeiffer jt*.
283. EK 04.05.2004, C-284/03, *Temco Europe SA*, kohtujurist D. R.-J. Colomer ettepanek.
284. EKo 03.05.2005, liidetud kohtuasjades C-387/02, C-391/02, C-403/02, *Berlusconi jt*.
285. EKo 12.05.2005, C-452/03, *RAL (Channel Islands) Ltd jt*.
286. EKo 14.07.2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd jt*.
287. EKo 13.12.2005, C-446/03, *Mark & Spencer plc*.
288. EK 17.03.2005, C-63/04, *Centralan Property Ltd*, kohtujurist J. Kokott ettepanek.
289. EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc*.
290. EK 07.04.2005, C-255/02, *Halifax plc*, kohtujuristi M. Poiares Maduro ettepanek.
291. EKo 21.02.2006, C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*.
292. EKo 23.02.2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*.
293. EKo 06.04.2006, C-456/04, *Agip Petroli*.
294. EKo 02.05.2006, C-341/04, *Eurofood IFSC Ltd*.
295. EKo 04.05.2006, C-169/04, *Abbey National plc*.
296. EKo 11.05.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries jt*.
297. EKo 15.06.2006, C-494/04, *Heintz van Landewijck*.
298. EKo 06.07.2006, liidetud kohtuasjades C-439/04, *Axel Kittel* ja C-440/04 *Recolta Recycling SPRL*.
299. EK 14.03.2006, liidetud kohtuasjades C-439/04 *Axel Kittel* ja C-440/04, *Recolta Recycling SPRL*, kohtujurist D. R.-J. Colomer ettepanek.
300. EKo 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc jt*.
301. EK 02.05.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc*, kohtujurist P. Léger ettepanek.
302. EKo 21.09.2006, C-105/04 *P*, *Nederlandse Federatieve Vereniging voor de Groothandel op Elektrotechnisch Gebied*.
303. EKo 12.12.2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.
304. EKo 17.01.2007, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff NV vs Belgische Staat*.
305. EKo 13.03.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Thin Cap)*.
306. EK 29.06.2006, C-524/04, *Thin Cap Group*, kohtujurist L. A. Geelhoed ettepanek.

307. EKo 05.07.2005, C-376/03, *D*.
308. EKo 18.07.2007, C-231/05, *Oy AA*.
309. EKo 27.09.2007, C-409/04, *Teleos jt vs. Commissioners of Customs & Excise*.
310. EKo 11.10.2007, C-443/06, *Hollman*.
311. EKo 06.12.2007, C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*.
312. EK 29.03.2007, C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*, kohtujuristi P. Mengozzi ettepanek.
313. EKo 13.12.2007, C-374/06, *BATIG*.
314. EKo 17.01.2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleef*.
315. EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl*.
316. EKo 22.05.2008, C-162/07, *Ampliscientifica Srl jt*.
317. EKo 10.07.2008, C-25/07, *A. Sosnowska*.
318. EKo 04.12.2008, C-330/07, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft GmbH*.
319. EKo 16.12.2008, C-205/07, *Gybrechts and Santurel Inter*.
320. EKo 04.06.2009, C-158/08, *Pometon*.
321. EK 19.02.2009, C-8/08, *T-Mobile Netherlands e.a.*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek.
322. EKo 10.09.2009, C-97/08, *Akzo Nobel vs komisjon*.
323. EKo 17.09.2009, C-182/08, *Glaxo Wellcome GmbH & Co*.
324. EKo 21.01.2010, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*.
325. EK 10.09.2009, C-311/08, *SGI*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek.
326. EKo 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg BV*.
327. EK 16.07.2009, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek.
328. EKo 07.10.2010.a. liidetud kohtuasjas C-53/09 ja C-55/09, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs vs Loyalty Management UK Ltd and Baxi Group Ltd*.
329. EKo 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*.
330. EKo 22.12.2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*.
331. EKo 27.10.2011, C-504/10, *Tanoarch*.
332. EKo 10.11.2011, C-126/10, *Foggia SA*.
333. EKo 10.11.2011, C-444/10, *Christel Schriever*.
334. EKo 22.03.2012, C-153/11, *Klub OOD*.
335. EKo 29.03.2012, C-417/10, *3M Italia SpA*.
336. EKo 21.06.2012, liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11, *Mahagéban ja David*.
337. EKo 05.07.2012, C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)*.
338. EKo 05.07.2007, C-321/05, *Hans Markus Kofoed*.
339. EK 08.02.2007, C-321/05, *Hans Markus Kofoed*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek.
340. EKo 12.07.2012, C-326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*.
341. EKo 06.12.2012, C-285/11, *Bonik EOOD*.
342. EKo 30.05.2013, C-651/11, *X BV*.
343. EKo 20.06.2013, C-653/11, *Paul Newey*.
344. EKo 20.06.2013, C-259/12, *Rodopi-M 91 OOD*.
345. EKo 12.09.2013, C-434/12, *Slancheva sila EOOD*.
346. EKo 03.10.2013, C-282/12, *Itelcar*.
347. EKo 13.03.2014, C-107/13, *FIRIN OOD*.
348. EKo 13.03.2014, C-155/13, *SICES jt*,

349. EKo 10.07.2014, C-421/12, *Comission vs Belgium*.
350. EKo 03.09.2014, C-589/12, *GMAC UK Plc*.
351. EKo 12.11.2015, C-198/14, *Visnapuu*.
352. EKo 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH*.
353. EKo 17.12.2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*.
354. EK 16.09.2015, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, kohtujurist M. Wathelet ettepanek.
355. EK 13.01.2016, C-161/15, *Abdelhafid Bensada Benallal*, kohtujurist P. Mengozzi ettepanek.
356. EKo 14.04.2016, C-131/14, *Cervati, Malvi*.
357. EKo 28.07.2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*.
358. EKo 08.03.2017, C-14/16, *Euro Park Service*.
359. EK 05.07.2017, C-374/16 ja C-375/16, *RGEX GmbH*, kohtujurist N. Wahl ettepanek.
360. EKo 07.09.2017, C-6/16, *Enka SA, Egiom SAS* jt.
361. EKo 07.09.2017, C-6/16, *Enka SA, Egiom SAS* jt kohtujurist J. Kokott ettepanek.
362. EKo 26.10.2017, C-39/16, *Argenta Spaarbank NV*.
363. EKo 22.11.2017, C-251/16, *E. Cussens, J. Jennings, V. Kingston*.
364. EK 07.09.2017, C-251/16, *E. Cussens, J. Jennings, V. Kingston*, kohtujuristi M. Bobek ettepanek.

Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendid

365. EIKo 22.11.1995, 335, *B, S.W. vs. the United Kingdom*.
366. EIKo 25.05.1993, 260, *A. Kokkinakis vs. Greece*.
367. EIKo 25.06.2009, 12157/05, *J. Liivik vs. Eesti*.

Teiste riikide kohtupraktika

368. House of Lords 07.05.1935. *IRC v Duke of Westminster*; *Commissioners of Inland Revenue v Duke of Westminster* [1936] AC 1(HL).
369. House of Lords 12.03.1981. *Ramsay v. IRC*; *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners*, *Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling*, [1982] A.C. 300.
370. EC 27.09.2006.a. otsus nr 260050, *Ministre v Sté Janfin*, JurisData nr 2006-081020. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.conseil-etat.fr/Decisions-Avis-Publications/Decisions/Selection-des-decisions-faisant-l-objet-d-une-communication-particuliere/Analyse-N-260050-SOCIETE-JANFIN> (01.02.2018).

Kasutatud normatiivmaterjalid

Eesti normatiivmaterjalid

371. Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992 – RT 1992, 26, 349; RT I, 15.05.2015, 2.
372. Karistusseadustik. 06.06.2001 – RT I 2001, 61, 364; 07.07.2017, 5.
373. Käibemaksuseadus. 10.12.2003 – RT I 2003, 82, 554; 29.04.2016, 6.
374. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002 – RT I 2002, 57, 358; 09.02.2016, 1.
375. Raamatupidamise seadus. 20.11.2002 – RT I 2002, 102, 600; 30.12.2015, 4.
376. Sotsiaalmaksuseadus. 13.12.2000 – RT I 2000, 102, 675; 06.04.2016, 1.
377. Tsiviilkohtumenetluse seadustik. 20.04.2005 – RT I 2005, 26, 197; 26.06.2017, 52.
378. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002 – RT I 2002, 35, 216; 12.03.2015, 106.

379. Tulumaksuseadus. 15.12.1999 – RT I 1999, 101, 903; 17.12.2015, 2.
 380. Võlaõigusseadus. 26.09.2001 – RT I 2001, 81, 487; 01.07.2017, 20.
 381. Äriseadustik. 15.02.1995 – RT I 1995, 26, 355; 26.06.2017, 49.
 382. Rahandusministri 18.12.2014 määrus nr 55 „Nimekiri territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumideks.“ RT I, 19.12.2014, 15.

Euroopa Liidu normatiivmaterjalid

383. Euroopa Liidu Nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ) 13.06.1977, EÜT L 145, lk 1–40.
 384. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 26.06.2003 – EÜT L 157, 49–54
 385. EL Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – 11.12.2006, ELT L 347/49, lk 1–118.
 386. Nõukogu (EÜ) määrus nr 671/2007, millega muudetakse määrust (EÜ) nr 1868/94, millega kehtestatakse kartulitärklise tootmise kvoodisüsteem 11.06.2007 – ELT L 156/1.
 387. EL Nõukogu direktiiv 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (90/434/EMÜ) 19.10.2009 – EÜT L 310/52, lk 34–46.
 388. EL Nõukogu direktiiv 2011/96/EL, Eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 29.12.2011 – ELT L 345/54, lk 8–16.
 389. Euroopa Liidu põhiõiguste harta. Euroopa Liidu Teataja 26.10.2012, 2012/C 326/02.
 390. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2015/121, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 27.01.2015 – ELT L 21/1.
 391. Euroopa Liidu lepingu ja Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioonid. Euroopa Liidu Teataja 7.06.2016, 2016/C 202/01.
 392. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv nr 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad. 19.07.2016 – ELT L 193/59, lk 1–14.

Muud kasutatud allikad

393. *Abgabenordnung*. Avaldatud 01.10.2002.a. *Bundesgesetzblatt* I p. 3866; 2003 I p 61, viimane täiendus 03.12.2015.a. *Bundesgesetzblatt* I p. 2178.
 394. *Code des impôts sur les revenus* (Belgia tulumaksuseadustik). Avaldatud 30.07.1992. *Moniteur belge* lisa, p 17.
 395. Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vahelisele tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. Ratifitseeritud 25.11.1993 – RT II 1993, 37, 113.
 396. Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007 KOM(2007) 785 lõplik. Kättesaadav arvutivõrgus:

- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX:52007DC0785> (01.03.2016).
397. Euroopa Komisjoni 06.12.2012 teatis. COM(2012) 722 lõplik. Euroopa Komisjoni soovitus meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kohaldama hea maksu- haldustava miinimumnõudeid. C(2012) 8805 lõplik. Kättesaadav arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2012_722_et.pdf (09.05.2016).
 398. Euroopa Komisjoni 25.11.2013 ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse nõukogu direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta /* COM/2013/0814 final – 2013/0400 (CNS) */. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A52013PC0814> (09.05.2016).
 399. Euroopa Komisjoni 28.01.2016 ettepanek Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi kehtestamiseks, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad. Brüssel, COM(2016) 26 lõplik, 2016/0011(CNS). Kättesaadav arvutivõrgus: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ET/1-2016-26-ET-F1-1.PDF> (11.06.2016).
 400. Euroopa Ülemkogu 18.12.2014.a. järeldused EUCO 237/14, CO EUR 16, CONCL 6. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-237-2014-INIT/en/pdf> (11.06.2016).
 401. Maksukorralduse seaduse eelnõu nr 886 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9ad19551-e825-355e-a92c-b9ebda028f0b/Maksukorralduse%20seadus> (01.03.2016).
 402. OECD Committee on Fiscal Affairs, Tax treaty Override (OECD 1989), International Organization's Documentation IBFD, reprinted in OECD Model Convention on Income and on Capital, Vol II, R 8. OECD Publishing 2010.
 403. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD Publishing 2015.
 404. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 3: 2015 Final Report. OECD Publishing 2016.
 405. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 4: 2016 Final Report. OECD Publishing 2016.
 406. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 6: 2015 Final Report. OECD Publishing 2016.
 407. OECD Report on Restricting the Entitlement to Treaty Benefits. 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention. OECD Publishing 2003.
 408. Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsioon. Ratifitseeritud 26.09.1991 – RT II 1993, 13/14, 16.
 409. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 184 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/957c78d8-2d04-43f8-908c-cba58271be15/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20seadus/> (09.06.2016).
 410. Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 458 SE I seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c7beb5e3-6d87-40cc-967a->

4074ee159b96/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt
%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus (10.10.2017).

411. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduseelnõu 723 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/8485f349-4aa3-9f18-6942-7201600a5d00/> (01.04.2017).
412. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu ja seletuskiri (kooskõlastamisel). Kättesaadav internetis: <http://eelnoud.valitsus.ee/main/mount/docList/dce99bc1-c062-4e3f-b46d-d21861cc96ac#aLUdTGtJ> (09.05.2018).

LÜHENDITE LOETELU

AO	Abgabenordnung
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting Project
CFC	Controlled Foreign Companies
EIK	Euroopa Inimõiguste Kohus
EIÕK	Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon
EK	Euroopa Kohus
EKo	Euroopa Kohtu otsus
ELT	Euroopa Liidu Teataja
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
KarS	Karistusseadustik
KoPS	Kogumispensionide seadus
MKS	Maksukorralduse seadus
Nt	näiteks
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RKHKo	Riigikohtu halduskolleegiumi otsus
RKKKo	Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsus
RKPSjvKo	Riigikohtu põhiseaduse järelevalve kolleegiumi otsus
RKTKo	Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus
SMS	Sotsiaalmaksuseadus
TKindlS	Töötuskindlustuse seadus
TlnHKO	Tallinna Halduskohtu otsus
TlnRnKo	Tallinna Ringkonnakohtu otsus
TrtRnKo	Tartu Ringkonnakohtu otsus
TuMS	Tulumaksuseadus
TsÜS	Tsiviilseadustiku üldosa seadus
VÕS	Võlaõigusseadus
ÄS	Äriseadustik

ELULOOKIRJELDUS

Nimi: Tambet Grauberg
Sünniaeg ja koht: 10.11.1978, Pärnu
Kodakondsus: Eesti
Kontaktandmed: tambet.grauberg@gmail.com
Keeleoskus: eesti, inglise, vene

Hariduskäik

1986–1997 Pärnu Ülejõe Gümnaasium
1997–2001 Sisekaitseakadeemia
2002–2005 Tartu Ülikooli õigusteaduskond, bakalaureus
2005–2007 Tartu Ülikooli õigusteaduskond, magister
2008 alates TÜ õigusteaduskond, doktorantuur
2011 Vrije Universiteit Amsterdam, külalisteadlane

Töökogemus

2002–2005 politseijuhtivinspektor, majanduskuritegude osakond, Keskkriminaalpolitsei
2005–2008 prokuröri abi, majandus- ja korruptsioonikuritegude osakond, Põhja Ringkonnaprokuratuur
2008–2012 ringkonnaprokurör, majandus- ja korruptsioonikuritegude osakond, Põhja Ringkonnaprokuratuur
2009–2014 Tartu Ülikooli õigusteaduskonna kriminaalõiguse õppetool, õppeülesannete täitja
Alates 2012 kohtunik, Pärnu Maakohus

Publikatsioonid

Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. – Juridica International 2009/XVI, p 141 ff.
Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. – Juridica 2010/3, lk 205 jj.
Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. – Juridica 2008/10, lk 664 jj.

CURRICULUM VITAE

Name: Tambet Grauberg
DOB and place: 10.11.1978, Pärnu
Citizenship: Estonian
E-mail: tambet.grauberg@gmail.com
Languages: Estonian, English, Russian

Education

1986–1997 Pärnu Ülejõe Gymnasium
1997–2001 Estonian Academy of Security Sciences
2002–2006 University of Tartu Faculty of Law, BA
2006–2008 University of Tartu Faculty of Law MA
2008 University of Tartu Faculty of Law, doctoral studies
2011 Vrije Universiteit Amsterdam, visiting scholar

Work experience

2002–2005 Leading Police Inspector, Department for Economic Crimes,
Central Criminal Police
2005–2008 Assistant District Prosecutor, Department for Corruption and
Economic Crimes, Northern District Prosecutor's Office
2008–2012 District Prosecutor, Department for Corruption and
Economic Crimes, Northern District Prosecutor's Office
2009–2014 University of Tartu, criminal law department, part time
lecturer
Since 2012 Judge, Pärnu County Court

Publications

Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. –
Juridica International 2009/XVI, p 141 ff.
Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. – Juridica 2010/3,
lk 205 jj.
Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude
vältimise tõkestamisel. – Juridica 2008/10, lk 664 jj.

DISSERTATIONES IURIDICAE UNIVERSITATIS TARTUENSIS

1. **Херберт Линдмязэ.** Управление проведением судебных экспертиз и его эффективность в уголовном судопроизводстве. Tartu, 1991.
2. **Peep Pruks.** Strafprozesse: Wissenschaftliche “Lügendetektion”. (Instrumentaldiagnostik der emotionalen Spannung und ihre Anwendungsmöglichkeiten in Strafprozess). Tartu, 1991.
3. **Marju Luts.** Juhuslik ja isamaaline: F. G. v. Bunge provintsiaalõigusteadus. Tartu, 2000.
4. **Gaabriel Tavits.** Tööõiguse rakendusala määratlemine töötaja, tööandja ja töölepingu mõistete abil. Tartu, 2001.
5. **Merle Muda.** Töötajate õiguste kaitse tööandja tegevuse ümberkorraldamisel. Tartu, 2001.
6. **Margus Kingisepp.** Kahjuhüvitis postmodernses deliktiõiguses. Tartu, 2002.
7. **Vallo Olle.** Kohaliku omavalitsuse teostamine vahetu demokraatia vormis: kohalik rahvaalgatus ja rahvahääletus. Tartu, 2002.
8. **Irene Kull.** Hea usu põhimõtte kaasaegses lepinguõiguses. Tartu, 2002.
9. **Jüri Saar.** Õigusvastane käitumine alaealisena ja kriminaalsed karjäärid (Eesti 1985–1999 longituuduurimuse andmetel). Tartu, 2003.
10. **Julia Laffranque.** Kohtuniku eriarvamus. Selle võimalikkus ja vajalikkus Eesti Vabariigi Riigikohtus ja Euroopa Kohtus. Tartu, 2003.
11. **Hannes Veinla.** Ettevaatusprintsipi keskkonnaõiguses. Tartu, 2004.
12. **Kalev Saare.** Eraõigusliku juriidilise isiku õigussubjektsuse piiritlemine. Tartu, 2004.
13. **Meris Sillaots.** Kokkuleppemenetlus kriminaalmenetluses. Tartu, 2004.
14. **Mario Rosentau.** Õiguse olemus: sotsiaalse käitumise funktsionaalne programm. Tartu, 2004.
15. **Ants Nõmper.** Open consent – a new form of informed consent for population genetic databases. Tartu, 2005.
16. **Janno Lahe.** Süü deliktiõiguses. Tartu, 2005.
17. **Priit Pikamäe.** Tahtluse struktuur. Tahtlus kui koosseisupäraste asjaolude teadmine. Tartu, 2006.
18. **Ivo Pilving.** Haldusakti siduvus. Uurimus kehtiva haldusakti õiguslikust tähendusest rõhuasetusega avalik-õiguslikel lubadel. Tartu, 2006.
19. **Karin Sein.** Ettenähtavus ja rikutud kohustuse eesmärk kui lepingulise kahjuhüvitise piiramise alused. Tartu, 2007.
20. **Mart Susi.** Õigus tõhusale menetlusele enda kaitseks – Euroopa Inimõiguste ja Põhivabaduste Kaitse Konventsiooni artikkel 13 Euroopa Inimõiguste Kohtu dñaamilises käsitluses. Tartu, 2008.
21. **Carri Ginter.** Application of principles of European Law in the supreme court of Estonia. Tartu, 2008.
22. **Villu Kõve.** Varaliste tehingute süsteem Eestis. Tartu, 2009.

23. **Katri Paas.** Implications of Smallness of an Economy on Merger Control. Tartu, 2009.
24. **Anneli Alekand.** Proportsionaalsuse printsiip põhiõiguste riive mõõdupuuna täitemenetluses. Tartu, 2009.
25. **Aleksei Kelli.** Developments of the Estonian Intellectual Property System to Meet the Challenges of the Knowledge-based Economy. Tartu, 2009.
26. **Merike Ristikivi.** Latin terms in the Estonian legal language: form, meaning and influences. Tartu, 2009.
27. **Mari Ann Simovart.** Lepinguvabaduse piirid riigihankes: Euroopa Liidu hankeõiguse mõju Eesti eraõigusele. Tartu, 2010.
28. **Priidu Pärna.** Korteriomanike ühisus: piiritlemine, õigusvõime, vastutus. Tartu, 2010.
29. **René Värk.** Riikide enesekaitse ja kollektiivse julgeolekusüsteemi võimalikkusest mitteriiklike terroristlike rühmituste kontekstis. Tartu, 2011.
30. **Paavo Randma.** Organisatsiooniline teovalitsemine – *täideviija täideviija* taga kontseptsioon teoorias ja selle rakendamine praktikas. Tartu, 2011.
31. **Urmas Volens.** Usaldusvastutus kui iseseisev vastutussüsteem ja selle avaldumisvormid. Tartu, 2011.
32. **Margit Vutt.** Aktsionäri derivatiivnõue kui õiguskaitsevahend ja ühingujuhtimise abinõu. Tartu, 2011.
33. **Hesi Siimets-Gross.** Das „Liv-, Est- und Curlaendische Privatrecht“ (1864/65) und das römische Recht im Baltikum. Tartu, 2011.
34. **Andres Vutt.** Legal capital rules as a measure for creditor and shareholder protection. Tartu, 2011.
35. **Eneken Tikk.** Comprehensive legal approach to cyber security. Tartu, 2011.
36. **Silvia Kaugia.** Õigusteadvuse olemus ja arengudeterminandid. Tartu, 2011.
37. **Kadri Siibak.** Pangandussüsteemi usaldusväarsuse tagamine ja teabekohustuste määratlemine finantsteenuste lepingutes. Tartu, 2011.
38. **Signe Viimsalu.** The meaning and functioning of secondary insolvency proceedings. Tartu, 2011.
39. **Ingrid Ulst.** Balancing the rights of consumers and service providers in electronic retail lending in Estonia. Tartu, 2011.
40. **Priit Manavald.** Maksejõuetusõigusliku regulatsiooni valikuvõimaluste majanduslik põhjendamine. Tartu, 2011, 193 lk.
41. **Anneli Soo.** Remedies against ineffectiveness of defense counsel. Judicial supervision over the performance of defense counsel in Estonian criminal proceedings. Tartu, 2011, 282 p.
42. **Arnold Sinisalu.** Mõjutustegevuse piirid rahvusvahelises õiguses. Tartu, 2012, 277 lk.
43. **Kaspar Lind.** Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu, 2012, 155 lk.
44. **Berit Aaviksoo.** Riigi otsustusruumi ahenemine: kodakondsus nüüdisaegses Euroopas. Tartu, 2013, 368 lk.
45. **Kai Kullerkupp.** Vallasomandi üleandmine. Õigusdogmaatiline raamistik ja kujundusvõimalused. Tartu, 2013, 398 lk.

46. **Iko Nõmm.** Käibekohustuse rikkumisel põhinev deliktiõiguslik vastutus. Tartu, 2013, 212 lk.
47. **Piia Kalamees.** Hinna alandamine õiguskaitsevahendite süsteemis. Tartu, 2013, 232 lk.
48. **Irina Nossova.** Russia's international legal claims in its adjacent seas: the realm of sea as extension of Sovereignty. Tartu, 2013, 205 p.
49. **Age Värv.** Kulutuste kondiktsioon: teise isiku esemele tehtud kulutuste hüvitamine alusetu rikastumise õiguses. Tartu, 2013, 273 lk.
50. **Elise Vasamäe.** Autoriõiguste ja autoriõigusega kaasnevate õiguste jätkusuutlik kollektiivne teostamine. Tartu, 2014, 308 lk.
51. **Marko Kairjak.** Keerukuse redutseerimine Eesti õiguses karistusseadustiku § 217² objektiivse koosseisu relatiivsete õigusmõistete sisustamise näitel. Tartu, 2015, 179 lk.
52. **Kadi Pärnits.** Kollektiivlepingu roll ja regulatsioon nüüdisaegsetes töösuhetes. Tartu, 2015, 179 lk.
53. **Leonid Tolstov.** Tort liability of the director to company's creditors. Tartu, 2015, 169 p.
54. **Janar Jäätma.** Ohutõrjeõigus politsei- ja korrakaitseõiguses: kooskõla põhiseadusega. Tartu, 2015, 242 lk.
55. **Katre Luhamaa.** Universal Human Rights in National Contexts: Application of International Rights of the Child in Estonia, Finland and Russia. Tartu, 2015, 217 p.
56. **Mait Laaring.** Eesti korrakaitseõigus ohuennetusõigusena. Tartu, 2015, 267 lk.
57. **Priit Kama.** Valduse ja kohtuliku registri kande publitsiteet Eesti eraõiguses. Tartu, 2016, 194 lk.
58. **Kristel Degener.** Abikaasade vara juurdekasvu tasaarvestuse varasuhe. Tartu, 2016, 242 lk.
59. **Olavi-Jüri Luik.** The application of principles of European insurance contract law to policyholders of the Baltic states: A measure for the protection of policyholders. Tartu, 2016, 228 p.
60. **Kaido Künnapas.** Maksukohustuse täitmise preventiivne tagamine enne maksukohustuse tuvastamist: ettevaatuspõhimõtte maksumenetluses. Tartu, 2016, 388 lk.
61. **Eve Fink.** Õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte eeldused ja piirid Euroopa liidu õiguses. Tartu, 2016, 245 lk.
62. **Arsi Pavelts.** Kahju hüvitamise nõue täitmise asemel ostja õiguste näitel. Tartu, 2017, 414 lk.
63. **Anna-Maria Osula.** Remote search and seizure of extraterritorial data. Tartu, 2017, 219 p.
64. **Alexander Lott.** The Estonian straits. Exceptions to the strait regime of innocent or transit passage. Tartu, 2017, 259 p.
65. **Dina Sõritsa.** The Health-care Provider's Civil Liability in Cases of Prenatal Damages. Tartu, 2017, 152 p.

66. **Einar Vene.** Ajaline faktor halduskohtumenetluses tühistamis- ja kohustamiskaebuse lahendamist ning rahuldamist mõjutava tegurina. Tartu, 2017, 294 lk.
67. **Laura Feldmanis.** Süüteokatselt loobumise instituudi põhjendus ja kohaldatavuse piirid kuritegelikule eeltegevusele. Tartu, 2017, 292 lk.
68. **Margit Piirman.** Inimese pluripotentsete tüvirakkudega seotud leiutiste patentimise piirangud vastuolu tõttu avaliku korra ja moraalliga (Eesti patendiõiguse näitel). Tartu, 2018, 246 lk.
69. **Kerttu Mäger.** The Taming of the Shrew: Understanding the Impact of the Council of Europe's Human Rights Standards on the State Practice of Russia. Tartu, 2018, 305 p.